

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Využití plánů a rozpočtů v hospodářské praxi
Use of Plans and Budgets in the Economic Practice

Student: Bc. Lýdie Vítková

Vedoucí diplomové práce: Ing. Marcela Palochová, Ph. D.

Ostrava 2016

Zadání diplomové práce

Student: **Bc. Lýdie Vítková**

Studijní program: N6208 Ekonomika a management

Studijní obor: 6202T049 Účetnictví a daně

Téma: **Využití plánů a rozpočtů v hospodářské praxi**
Use of Plans and Budgets in the Economic Practice

Jazyk vypracování: čeština

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
 2. Teoretické vymezení plánů a rozpočtů
 3. Plány a rozpočty v obchodní společnosti před fúzí
 4. Plány a rozpočty v obchodní společnosti po fúzi
 5. Závěr
- Seznam použité literatury
Seznam zkratk
Prohlášení o využití výsledků diplomové práce
Seznam přílohy
Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

KOLEKTIV AUTORŮ. *Manažerské účetnictví – nástroje a metody*. 2. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2015. 404 s. ISBN 978-80-7478-743-0.

KRÁL, Bohumil a kol. *Manažerské účetnictví*. 3. vyd. Praha: Management Press, 2012. 664 s. ISBN 978-80-7261-217-8.

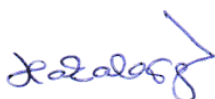
POPESKO, Boris. *Moderní metody řízení nákladů*. Praha: Grada Publishing, 2009. 240 s. ISBN 978-80-247-2974-9.

Formální náležitosti a rozsah diplomové práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

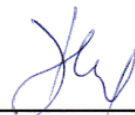
Vedoucí diplomové práce: **Ing. Marcela Palochová, Ph.D.**

Datum zadání: 20.11.2015

Datum odevzdání: 22.04.2016



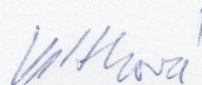
Ing. Jana Hakalová, Ph.D.
vedoucí katedry



prof. Dr. Ing. Dana Dluhošová
děkanka fakulty

„Prohlašuji, že jsem celou diplomovou práci vypracovala samostatně, přílohu č. 1 jsem samostatně vložila, příloha č. 2 jsem upravila a vložila“.

V Ostravě 11. července 2016



Bc. Lýdie Vítková

Obsah

1	Úvod.....	5
2	Teoretické vymezení plánů a rozpočtů	7
2.1	Teoretické vymezení plánů	7
2.1.1	Proces plánování	7
2.1.2	Dlouhodobé strategické plánování	9
2.1.3	Operativní plánování	11
2.2	Teoretické pojetí rozpočtů	20
2.2.1	Sestavování rozpočtu.....	23
2.2.2	Rozpočtová politika podniku	24
2.2.3	Techniky sestavení rozpočtu	25
2.3	Náklady	26
2.3.1	Druhovité členění nákladů.....	27
2.3.2	Účelové členění nákladů	29
2.3.3	Náklady technologické a náklady na obsluhu a řízení	29
2.3.4	Náklady jednicové a náklady režijní	30
2.3.5	Členění z hlediska odpovědnosti.....	30
2.3.6	Členění nákladů z hlediska kalkulačního	31
2.3.7	Členění z hlediska vztahu k prováděným výkonům.....	32
2.3.8	Klasifikace nákladů podle manažerského rozhodování	34
2.3.9	Nákladová alokace	36
3	Plány a rozpočty v obchodní společnosti před fúzí.....	37
3.1	Představení společnosti EUROVIA Kamenolomy, a. s.	37
3.1.1	Historie společnosti	38
3.1.2	Politika společnosti	38
3.1.3	Struktura společnosti EUROVIA CS, a. s.	40
3.2	Typy sestavovaných plánů a rozpočtů	41

3. 3	Analýza plánů a rozpočtů za roky 2012 a 2013	41
4	Plány a rozpočty v obchodní společnosti po fúzi.....	47
4. 1	Typy sestavovaných plánů a rozpočtů	47
4. 2	Metodika sestavování plánů a rozpočtů	48
4. 2. 1	Plán oprav.....	48
4. 2. 2	Plán prodeje.....	48
4. 2. 3	Plán výroby	49
4. 2. 4	COST of Sales	49
4. 3	Struktura plánů a rozpočtů	50
4. 4	Analýza odchylek a srovnání plánů a rozpočtů	52
4. 4. 1	Analýza odchylek v oblasti výroby	53
4. 4. 2	Analýza odchylek celkových výkonů.....	56
5	Závěr	60
	Seznam použité literatury.....	62
	Seznam zkratk	64
	Prohlášení o využití výsledků diplomové práce	
	Seznam příloh	
	Přílohy	

1 Úvod

Tématem diplomové práce je využití plánů a rozpočtů v hospodářské praxi. Tato problematika je nedílnou součástí řízení všech podniků. Plánování a rozpočtování s následnou kontrolou patří mezi klíčové faktory úspěchu všech podniků. Bez rozpočtování a plánování je udržení se v dnešním dynamickém prostředí velmi problematické. Správné vyhodnocení všech aspektů obsažených v procesu plánování může podniku vynést zisk, firemní stabilitu a dobře řízený, výkonný a úspěšný podnik. Společnosti si uvědomují, že v dnešní době je velmi náročně čelit velké konkurenci. Snaží se, aby si zákazníci vybrali jejich společnost ať je to v rámci prodeje produktů nebo poskytování služeb. Aby podnik měl konkurenční výhodu, musí mít propracovaný celkový systém společnosti. Jednou z částí subsystému společnosti je oblast manažerského účetnictví. Manažerské účetnictví je systém, který obsahuje zejména sestavení plánů, rozpočtů a kalkulační, toto se týká zejména výrobních podniků, které zajišťuje informace pro hodnotové řízení podniku a jeho vnitropodnikových struktur. Aby podnik byl úspěšným měl by této oblasti věnovat velkou pozornost. V poslední době se stává manažerské účetnictví jedním z nejdůležitějších aspektů ve správném ekonomickém řízení podniku. Pro dnešní využití je potřeba modifikovat manažerské účetnictví, tak aby mohlo být využito u všech subjektů, jak u podnikatelských tak i případně u nepodnikatelských subjektů.

Diplomová práce se bude zabývat charakteristikou plánů a rozpočtů. Bude rozdělena na část teoretickou a praktickou. Celá práce bude rozdělena do pěti hlavních kapitol.

Teoretická část bude poskytovat základní představení problematiky, která je řešena v diplomové práci. Ve druhé kapitole budou teoreticky vymezeny plány, rozpočty a náklady. Tato kapitola bude zaměřena na základní vymezení plánů, typy plánů, proces plánování, rozdělení plánů. Dále bude v této kapitole vymezena problematika rozpočetnictví, sestavení rozpočtů a rozpočtová politika podniku. Další částí bude teoretické pojetí nákladů, členění nákladů, klasifikace nákladů a popsání nákladové alokace.

Třetí a čtvrtá kapitola bude mít praktický charakter a bude zahrnovat srovnání a zhodnocení plánů a rozpočtů před fúzí a po fúzi. Třetí kapitola bude věnována plánování a rozpočtování před procesem fúze. Tato kapitola bude obsahovat zejména představení společnosti, historii společnosti, analýza plánu před fúzí. Ve čtvrté kapitole bude rozebrána problematika plánů společnosti po fúzi. V této kapitole budou popsány typy plánů, metodika sestavování plánů, struktura plánů a analýza plánů v rámci fúze.

Hlavním cílem diplomové práce je komparace rozpočtů a plánů v rámci fúze v dané společnosti. Jejich analýza a navržení případných možných zlepšení a doporučení. Dalším

cílem práce je celkové teoretické vymezení plánu, rozdělení plánů a typy plánů. Dalším cílem je definování základních pojmů v rámci rozpočtů a sestavení rozpočtů. Posledním cílem je teoretické vymezení nákladů a členění nákladů.

V diplomové práci bude použita metoda postupu, jednotlivé kapitoly budou seřazeny od jednodušších po složitější. Metoda postupu bude použita v celé diplomové práci. V kapitole třetí a čtvrté bude použita metoda komparace, kdy budou porovnávány údaje z rozpočtů a plánu v dané společnosti. V celé diplomové práci bude také použita metoda teoretické analýzy a popisná metoda. V praktické části diplomové práce bude užita metoda praktické aplikace.

V diplomové práci je použita kurzíva, která označuje vlastní názor a návrhy řešení.

2 Teoretické vymezení plánů a rozpočtů

Plány i rozpočty se v podniku dělí na krátkodobé a dlouhodobé. Strategické dokumenty představují plány a rozpočty z dlouhodobého hlediska. Z krátkodobého hlediska jsou brány jako takticky orientovány a podnik je bere jako jednotlivé prvky celku, které jsou vymezeny svou funkcí a strukturou. (Vysušil, 2004)

Rozpočetnictví je systém rozpočtů a plánů. Pro podnik je tento proces jeden z nejdůležitějších. Je nutné mít propracovanou celou oblast rozpočetnictví, aby nedocházelo k chybným rozhodnutím pro vedení podniku.

Všechny vnitropodnikové útvary vytvářejí velmi podrobné plány a rozpočty, je to důležitá a složitá disciplína. Vnitropodnikové plány se dělí na dvě části:

- operativní plánování;
- plánování nákladů a rozpočetnictví.

Za podmínky, kdy podnik v rámci plánu nákladů plánuje přímé náklady na výrobu, poté rozpočetnictví představuje rozpočty režijních nákladů. (Vysušil, 2004)

2.1 Teoretické vymezení plánů

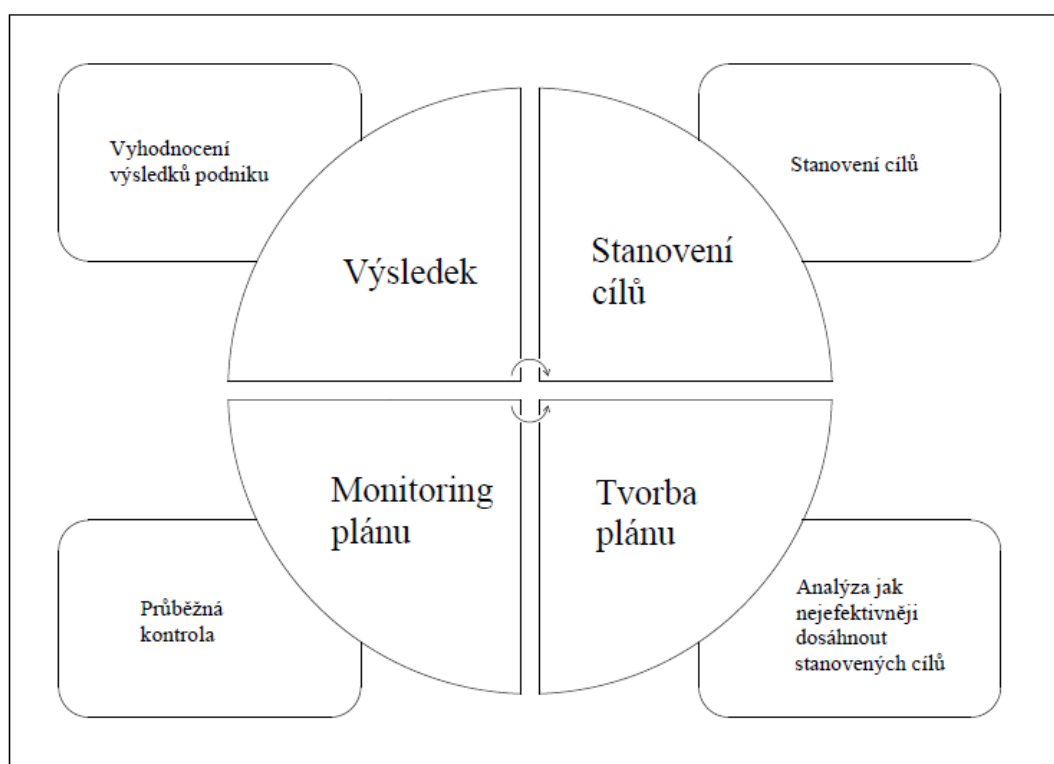
Plánování je obecný proces formulování cest a cílů k jejich dosažení. Plány zajišťují, aby v podniku nedocházelo k činnostem, které nejsou reálné. Je to nejdůležitější činnost podnikání. Do této činnosti patří zejména plánování, vytvoření plánu a naplnění plánu. Díky plánu má podnik možnost zjistit čeho je schopen v budoucnosti dosáhnout, jak těchto cílů dosáhnout a poté vyhodnocení dosažených cílů. Tento proces zahrnuje průběžnou kontrolu, závěrečné vyhodnocení a doporučení pro budoucí vývoj podniku. (Žůrková, 2007)

2.1.1 Proces plánování

Existuje mnoho definic procesu plánování, ale obsahově je tento proces vždy stejný. Jednou z hlavních funkcí managementu je sestavování plánů a rozpočtů s následnou kontrolou. Do funkce následné kontroly jsou zahrnuty rozpočty, které slouží jako kontrola vývoje podniku daným směrem, který byl určen, a zda jsou splněny povolené odchylky od daného plánu. Při překročení odchylek může rozpočet zareagovat. Budoucí vývoj podniku je dán plánem. Plány mají schopnost odhalit, zda v budoucnu nastanou skutečnosti, které bude muset podnik vyřešit. Současná rozhodnutí podniku jsou promítnuta do plánu. (Žůrková, 2007)

V praxi často podniky mají zjednodušený pohled na plány a rozpočty. Podniky pod pojmem plánování vidí rozpočty. Proces plánování je rozdělen do několika částí, rozpočty jsou až na druhém místě. První částí procesu plánování je důsledná analýza. Plánování má několik fází, každá z těchto činností je speciální a není ničím zastupitelná. Jako první musí být stanoveny cíle podniku. Cíle představuje zejména to, kam by měl podnik směřovat, čeho chce dosáhnout a za jak dlouho tohoto všechno chce dosáhnout, musí být stanoven časový interval. Proces plánování nemá přesně dán kolik činností, fází má mít. Ve schématu 2. 1 jsou ukázány základní fáze plánovacího procesu. (Žůrková, 2007)

Schéma 2. 1: Základní fáze plánování



Zdroj: Žůrková, 2007; vlastní zpracování

Při procesu plánu si musí podnik sestavit otázky a odpovědi, které souvisí s budoucím vývojem při tvorbě plánu. Tyto otázky musí být v pořadí, tak jak je stanoven postup procesu plánu. Odpovědi na otázky k jednotlivým fázím plánu pomáhají k sestavení plánu a splnění stanoveného cíle.

Fáze cyklu a následné otázky k daným fázím mohou být typu:

- stanovení cílů a návrh řešení - čeho chce podnik dosáhnout,
- tvorba plánu - analýza jak nejefektivněji dosáhnout daných cílů,
- kontrola plánu a rozpočtu - jak na tom skutečně podnik je,

- vyhodnocení - s jakými výsledky podnik skončil. (Žůrková, 2007)

Mezi jednotlivými fázemi procesu plánování je důležitá průběžná kontrola. Tato kontrola zamezí a sníží dopad špatného rozhodnutí. Každý podnik si proces plánování může upravit dle vlastních požadavků. Největším faktorem, který ovlivňuje proces plánování je zejména velikost, struktura podniku, obor ve kterém podniká, vyspělost a ekonomické prostředí. Kritéria, která by měla být splněna při sestavování plánu, jsou zahrnuty do zkratky „SMART“, v češtině „CHYTRÝ“. (Žůrková, 2007)

„SMART“ představuje zkratku pro:

- Specific,
- Measurable,
- Attainable,
- Realistic,
- Tangible.

Specific – konkrétní. Tato konkrétnost znamená, že plán obsahuje požadované výstupy, které požaduje vedení podniku, jako například: kvalita, vypovídací schopnost, úplnost, míra podrobnosti.

Measurable – měřitelný. Plány musí být v měřitelných jednotkách a současně musí být srovnatelné se skutečnými hodnotami. Díky tomu jsou srovnatelné trendy v čase.

Attainable – dosažitelný. Všichni v podniku by měli znát cíle plánu, toto slouží i jako motivující metoda pro zaměstnance, kteří se mohou podílet na splnění cílů. Plán musí být sestaven jako dosažitelný. Výsledky jsou měřítkem pro úspěšnost plánovacího procesu.

Realistic – reálný. Plány podniku musí odpovídat reálnému postavení firmy na trhu, brát všechny okolnosti v potaz a umět se přizpůsobit okolí.

Tangible – materiální. Plán je sestaven z konkrétních hmatatelných činností v oblasti vývoje, nákupu, výroby, obchodu a marketingu. (Žůrková, 2007)

2. 1. 2 Dlouhodobé strategické plánování

Plánování se dělí podle různých hledisek. Podle **časového hlediska** se dělí na krátkodobé, střednědobé a dlouhodobé. Všechny tyto časové úrovně by měly být propojeny a měly by být navzájem závislé, aby bylo dosaženo efektivního plánování.

Strategické dlouhodobé plánování je sestavováno z několika fází, které na sebe navazují. Těmi fázemi se rozumí:

- fáze přípravná,

- fáze stanovení cílů,
- fáze hodnotící,
- výsledný strategický plán.

V první **přípravné fázi** se berou v úvahu vnější podmínky, musí se odhadnout budoucí vývoj. Provádí se analýza a porovnání co očekávají vlastníci firmy s očekáváním dalších subjektů, jako jsou zaměstnanci, zákazníci a veřejnost. (Petřík, 2009)

Ve fázi druhé se **stanovují cíle** a techniky, kterými těchto cílů bude podnik schopen dosáhnout. Posloupnost stanovování cílů je taková, že jako první si podnik určí dlouhodobý cíl a podle něj se poté odvíjí a stanovují střednědobé a krátkodobé cíle. (Petřík, 2009)

Třetí fáze spočívá v tom, že se podnik hodnotí pomocí **SWOT analýzy**. V této fázi dochází k zhodnocení alternativní strategie, která je nedílnou součástí strategického plánu. I když podnik bude mít zavedenou strategii, která bude jasná a měřitelná, neměla by omezovat reakce podnik na změny, které přichází z vnějšího i vnitřního prostředí. Z toho vyplývá, že by podnik i přes zavedenou strategii měl být schopný být flexibilní. (Petřík, 2009)

Strategické plánování spočívá v tom, že podnik si musí určit, kam se bude vyvíjet za delší časové období. Toto je náročná činnost, která nikdy přesně nemůže předvídat budoucí vývoj, to je důvod, že manažeři musí odhadovat chování zákazníků a daná rozhodnutí nemusí být správná. Pokud by se rozhodnutí neshodovala se strategií, bylo by těžké změnit plány ze dne na den. Taková to změna strategie je velmi náročná a je možné, že přinese finanční ztrátu pro podnik. (Žůrková, 2007)

Cyklus podnikového plánování obsahuje situační analýzu, obchodní koncept cílů (směr vývoje), možnosti vývoje, operativní plán, vyhodnocení a zpětná vazba. **Situační analýza** nám vyhodnotí klíčové faktory úspěchu, kritické vlivy kategorizace segmentu trhu, priority pro výrobky, příležitosti hrozby. Obchodní koncept obsahuje rizikové faktory, zaměřené na zásadní otázky. Možnosti vývoje představují návrhy strategií podniku. Operativní plány jsou tzv. akční plány neboli časové plány. Vyhodnocením se myslí kritéria hodnocení aktuálních výsledků podle kritérií, která byla stanovena. Mezi jednotlivými fázemi cyklu by měly být velmi úzké vazby, které se až skoro prolínají, toto vše je splněno, jestliže je plán podniku kvalitní. Ve strategickém plánování se můžeme setkat jak s výhodami, tak i s nevýhodami. V tabulce 2.1 jsou sumarizovány tyto výhody a nevýhody strategického plánování. (Žůrková, 2007)

Tabulka 2. 1: Výhody a nevýhody strategického plánování

Výhody strategického plánování	Nevýhody strategického plánování
Nadhled a dlouhodobý pohled na podnikové činnosti.	Statická forma, formální a demotivující přístup.
Systémový přístup.	Byrokratický přístup k procesu plánování.
Orientace podniku na cíle a vzájemná závislost a slučitelnost cílů.	Časová náročnost, složitost.
Vytvoření strategií, postupů a použitých technik k dosažení plánovaných cílů.	Subjektivní přístup k dlouhodobým cílům a nerealističnost.
Vyhodnocení silných a slabých stránek podniku.	Málo flexibilní a neefektivní formální kontrola.
Vytváření koncepcí pro zlepšování prostřednictvím stanovených dlouhodobých cílů, které jsou závislé na taktických i operativních cílech.	Strategický plán nemusí být dobře zprostředkován, pochopen, ztotožněn a nepřijat subjekty v podniku.
Eliminace neefektivity.	
Možnost motivace a kontroly.	
Tvoří základní rámec pro operativní řízení, plánování a rozpočty.	

Zdroj: Petřík 2009; vlastní zpracování

2. 1. 3 Operativní plánování

Operativní plány vychází z celkového plánu podniku. Pro operativní plány platí to, že jsou rozšiřovány na nižších úrovních společnosti, tak jak to platí u podnikových plánů a rozpočtů. Celkový plán výroby za jednotlivé vnitropodnikové útvary je rozpracován operativním plánováním. Pod pojmem útvary jsou myšleny jednotlivá střediska. Toto však není podmínkou. Každý podnik si tyto plány může sestavit na jiné úrovni, může to být například, jako jednotlivé provozovny, dílny apod. V problematice plánování se musí umět jednoznačně určit, zda se jedná o hospodářské středisko. (Vysušil, 2004)

Každý podnik může chápat hospodářská střediska jinak, ale musí být splněny tyto podmínky:

- je možné za dané středisko sestavit samostatný plán,
- musí se dát jednoznačně určit vstupy a výstupy z účetního hlediska,

- každý pracovník daného střediska chce splnit daný plán, protože je motivován odměnou za splnění plánu střediska. (Vysušil, 2004)

U plánů pro jednotlivá střediska se musí dodržovat rozplánování výrobních úkolů v čase, tedy lhůtové plánování, tak i v obsahu, takové plány se nazývají **rozpis plánů výrobních úkolů v množství a hodnotě**. Podle jednotlivých plánů vnitropodnikových středisek, v soustavě operativního plánování, lze obecně rozčlenění na jednotlivé plánování:

- zakázkové plánování,
- předstihové plánování,
- souborové plánování,
- skladové plánování,
- číselné plánování,
- plánování rozpracovanosti,
- dávkové plánování,
- odváděcí plánování. (Vysušil, 2004)

Zakázkové plánování

Toto plánování se používá ve výrobním podniku, kde se orientujeme na jednoho klienta a jeho individuální potřeby a požadavky. Nevyrábí se pouze stejný kus výrobku, ale musí se změnit a přizpůsobit podoba a parametry výrobku dle daných požadavků individuálně. Zakázkové plány se řadí do lhůtových plánů výroby, protože každá zakázková výroba je časově omezená, každý zákazník ji chce mít hotovou v daném čase. Při zakázkové výrobě mohou vznikat různé odchylky od skutečnosti a plánů. Tyto odchylky mohou vznikat zejména, protože ke každé zakázce se přistupuje individuálně a mohou nastat nepředpokládané problémy při výrobě, které se musí individuálně řešit. (Vysušil, 2004)

Předstihové plánování

Předstihové plánování se používá u výroby, která vyrábí určitý počet stejných kusů výrobků, které jsou v ucelené sérii, nejedná se o zakázkovou výrobu, ale ani o hromadnou výrobu. Jednotlivé série nejsou stejné a mohou být různě náročné na výrobu a zabírají vždy jiné množství času. Pro každou ucelenou sérii se v plánech počítá s časovou rezervou v předvýrobní přípravě. (Vysušil, 2004)

Souborové plánování

Souborové plánování má využití při sestavování plánů u výroby výrobků, kde existuje podobný technologický postup a je potřeba stejná nebo podobná délka času na výrobu. Při výrobě určitých výrobků je velmi těžké naplánovat čas na výrobu. Podle těchto kritérií

můžeme výrobky rozdělit do skupin, tedy **souborů**, podle kterých se vychází při sestavení tohoto typu operativního plánu. (Vysušil, 2004)

Skladové plánování

Skladové plánování má podmínku, která musí být splněna pro použití tohoto plánování, a to je, že součásti potřebné při výrobě se používají u všech druhů výrobků. Zda v podniku je výroba a odbyt pravidelné, potom je možné tyto složky vyrábět v pravidelném množství. Pokud výroba a odbyt není pravidelný, musí být určena hranice zásob na skladě, pod tuto hranici nesmí složky klesnout. Pokud by nastal pokles pod hranici, tento jev slouží jako pokyn k výrobě. (Vysušil, 2004)

Číselné plánování

Toto plánování bývá často také nazýváno jako plánování kompletové, protože výrobky a jejich části jsou označeny **stejnými čísly** a tvoří komplet k výrobku. Výhodou tohoto plánování je jednodušší výpočet vytížení výrobních kapacit, které se odvíjí od souborů. Nevýhodou je, že toto plánování je náročné na koordinaci při kompletování, kde mohou vzniknout velké zbytky tedy nedokončená výroba. (Vysušil, 2004)

Plánování rozpracovanosti

Plánování rozpracovanosti se používá u velké výroby, kde se výrobky vyrábí sériově. Složky výroby jsou zadávány v postupných dávkách a potom jsou postupně kompletovány montáží. V tomto plánování se stanovuje jako základní veličina, zásoba rozpracované výroby, která musí stále podléhat kontrolám. Při tomto typu plánování musí podnik znát velikost dávky a průběžnou dobu výroby pro stanovení výrobní a skladové zásoby rozpracovanosti. (Vysušil, 2004)

Dávkové plánování

Tento typ plánování navazuje na plánování rozpracovanosti, ke všem podmínkám musí podnik přidat ještě jeden a to že je výroba **homogenní**. To je chápáno, tak že je výrobek vyráběn ve stejných pravidelných sériích. Pokud jsou při sestavování tohoto plánu použita správná a podrobná data o výrobě, je možno takto sestavený plán použít pro dlouhé období. (Vysušil, 2004)

Odváděcí plánování

Tento typ plánování je vhodné použít pro hromadnou výrobu homogenních produktů – velkovýroba. Tato výroba má určité parametry, které se v dlouhém období nemění, proto lze tento plán sestavit podle chodu **odvádění** výroby. (Vysušil, 2004)

Typy operativních plánů

Mezi typy operativních plánů patří jednorázové plány, permanentní plány.

Jednorázové plány jsou na jedno použití, takový typ plánů je vhodný při výjimečných jednorázových činnostech. Existují dva typy jednorázových plánů:

- **Program** – používá se při zavádění nového výrobku do výroby. Jeho obsahem je velký počet činností spojené s dosažením hlavního cíle. Nejdůležitější při sestavování programu je stanovení správného konečného termínu programu, plán etap jednotlivých kroků, naplánování zdrojů pro dané etapy. Všechny etapy musí být rozděleny a dány na starost zodpovědným pracovníkům a určit kontrolu etap;
- **Projekt** – na rozdíl od programů je projekt používán k jednorázovým činnostem, ale menšího rozsahu. Projekt může být buď samostatný plán, nebo může být součástí programu. Plány, programy, projekty jsou součástí při vytváření rozpočtů, kde jsou uvedeny finanční částky pro realizaci programu a projektu. (Vysušil, 2004)

Permanentní plány jsou takové plány, které mohou být používány opakovaně bez jakéhokoli přepracování, což vyplývá i z názvu permanentní. Tyto plány jsou určeny pro činnosti, které se opakují, a proto je vhodné pro ně sestavit dlouhodobý plán. Permanentní plány se rozlišují na tři druhy:

- **Plány podnikové politiky** – je přesně řečeno, jak se chová podnik v určitých situacích, a obsahují pravidla pro výjimky;
- **Standardní operační postupy** – všechny možné postupy v jednotlivých fázích výroby, je možné hovořit o tzv. manuálech, které pomáhají pracovníkům zachovávat stanovené podmínky;
- **Pravidla a regulativy** – přesný popis jak má být akce provedena nebo neprovedena. Tyto pravidla mohou nahradit stanovisko vedoucího pracovníka, ale pouze v některých případech. (Vysušil, 2004)

V tabulce 2. 2 jsou uvedeny rozdíly mezi strategickým plánováním a operativním. (Žůrková, 2007)

Tabulka 2. 2: Srovnání strategického a operativního plánování

Kritérium	Operativní plánování	Strategické plánování
Časové hledisko	Dlouhodobé – minimálně 1 rok a více.	Krátkodobé – denní, týdenní, měsíční, čtvrtletní.
Hlavní důraz	Plánování budoucích rozhodnutí.	Plány denních podnikových činností.
Detailní míra	Globální otázky.	Velmi detailní.
Obsah	Velmi široká.	Velmi specifická.
Metody plánování	Nestrukturované.	Strukturované.
Vyhodnocování a změny plánů	Složitě vyhodnocování a nejsou snadno opravitelné.	Snadno vyhodnotitelné a i opravitelné.

Zdroj: Žůrková, 2007; vlastní zpracování

Finanční plánování

Finanční plánování je založeno na stanovení cílů podniku a prostředků, díky kterým cíle mohou být dosaženy. Tento typ plánování je proces, kdy se podnik rozhoduje o rizicích. Toto plánování zajišťuje předpoklady podniku pro finanční zdraví a dlouhodobou stabilitu. Podnik zahrnuje do finančních plánů způsob financování, rozhodování o investicích, kam se bude investovat kapitál, aby se zhodnotil a rozhodování o hospodaření s penězi. Finanční plánování se rozděluje na krátkodobé, střednědobé a dlouhodobé pohyby peněžních příjmů a výdajů a investičních výdajů. Jako všechny plány, tak také finanční plány jsou součástí celkového podnikového plánu. Finanční plánování je sestavováno ze strategických cílů podniku, z analýzy vývoje prodeje a ekonomického prostředí, z vývoje podniku a z úrovně podniku dle finanční analýzy.

Finanční plánování má pro podnik hlavní cíl a to je maximalizace tržní hodnoty firmy.

Postup při finančním plánování:

- rozbor finančních a investičních možností,
- vyhnout se budoucím špatným rozhodnutím (eliminace budoucího důsledku v dnešním rozhodnutí),
- možné varianty zařazené do finančního plánu,
- vyhodnocení výsledků výkonnosti finančního plánu v porovnání s cíli, které si podnik stanovil. (Kislingerová, 2010)

Klasifikace finančních plánů a rozpočtů:

- Z časového hlediska:
- krátkodobé,
- střednědobé,
- dlouhodobé.

Nejčastější krátkodobé plány jsou měsíční, čtvrtletní a roční. Krátkodobé hledisko je v rozpětí jednoho roku. Střednědobé a dlouhodobé plány jsou na 2-3 roky a více.

- Z hlediska předmětu:
- dílčí rozpočty,
- komplexní podnikové plány.

Mezi dílčí rozpočty patří například rozpočet režijních nákladů. Celkové plány zahrnují plánovanou výsledovku, rozvahu a tok peněžní hotovosti.

- Z hlediska metody sestavení:
- pevný a variantní rozpočet,
- rozpočet s nulovým základem nebo přírůstkový rozpočet,
- klouzavé rozpočty nebo sestavené na pevné období,
- rozpočty limitní a indikativní. (Landa, 2007)

Dlouhodobý finanční plán

Dlouhodobé finanční plány jsou sestaveny na dlouhé období, myšleno více let a je zde pouze **hrubě** nastíněno plánování. Dlouhodobý finanční plán je sestaven na takové období, které souhlasí s dobou na, kterou jsou stanoveny dlouhodobé cíle podniku nebo je sestaven na typické období, což je tři až pět let. Plány jsou rozlišeny na hrubé a podrobné plány a to podle časového úseku. Krátkodobé plány jsou **podrobné**, jsou sestaveny dle určitých informací. Podnik pracuje v krátké období tedy v rozmezí jednoho roku. (Kislingerová, 2010)

V podnikovém strategickém plánu je zahrnut dlouhodobý finanční plán. Díky tomuto plán si podnik může ověřit úspěšnost a proveditelnost obchodů. Základem pro dlouhodobý finanční plán jsou plánované tržby. (Kislingerová, 2010)

Při sestavování tohoto plánu se používá metoda klouzavého plánování. Tato metoda spočívá v tom, že po uplynutí prvního období se následující období stává prvním a do dlouhodobého se přidá další rok. Finanční plány se strukturálně podobají finančním výkazům. Dlouhodobý finanční plán obsahuje:

- cash-flow z provozní činnosti,

- cash-flow z investiční činnosti,
- cash-flow z finanční činnosti,
- plánovanou rozvahu. (Kocmanová, 2013)

Krátkodobý finanční plán

Krátkodobý finanční plán vychází z detailního dlouhodobého finančního plánu na daný rok. Krátkodobé finanční plány jsou zaměřeny zejména na aktiva a finanční zdroje a to krátkodobé. Cílem krátkodobého finančního plánu je zajistit platební schopnost podniku. Hlavním principem tohoto plánu je plán peněžních příjmů a výdajů, který pozoruje změny peněžních prostředků. Plán peněžních příjmů je zobrazeno v tabulce 2. 3. (Kocmanová, 2013)

Tabulka 2. 3: Sestavení plánu peněžních prostředků

Počáteční stav peněžních prostředků
+ plánované příjmy v průběhu plánovaného období
- plánované výdaje v průběhu plánovaného období
= konečný stav peněžních prostředků ke konci plánovaného období

Zdroj: Kocmanová, 2013; vlastní zpracování

Postup při sestavení krátkodobého finančního plánu:

- prognóza tržeb a plán inkasních plateb,
- kalkulace nákladů a zisku,
- stanovení příjmů a výdajů za jednotlivé oblasti,
- výkaz cash-flow,
- určení potřeby, přebytku finančních prostředků,
- zkontrolování plánu peněžních toků z hlediska podstaty financování. (Nývtová, 2010)

Plán investic

Plán investic obsahuje způsoby a směr jak cíle podniku splnit, vyhodnocuje efektivnost investičních projektů, vybírá co nejvíce efektivní investice a vyhodnocuje celkově investiční projekty. Tento plán je spjat se strategickými dlouhodobými cíly podniku. (Synek, 2011)

Zda bude plán investic realizován či ne předchází důkladná analýza. Pod analýzou investic je představována kontrola záměru pomocí finančních a nefinančních ukazatelů.

V rámci sestavování plánu investic je potřeba, aby podnik znal zásady, které musí být splněny. Tyto zásady jsou:

- přesně stanovená dlouhodobá strategie podniku,
- vrcholový management by se měl účastnit na celém plánovacím procesu,
- musí být přesně určená pravomoc a zodpovědnost,
- určit hodnotící kritéria finanční i nefinanční. (Žůrková, 2007)

Proces investování pro podnik znamená, takové činnosti, při kterých jsou využívány zdroje za takovým účelem získání užitku, který je očekáván v budoucnu. Investice se rozděluje do tří základních skupin:

- hmotné investice,
- nehmotné investice,
- finanční investice. (Synek, 2011)

Hmotné investice představují hmotný majetek, který byl vytvořen nebo je to rozšíření výrobní kapacity podniku. Do hmotných investic se zahrnují například: výstavba nových budov, komunikací, stavby a pozemky, nákup strojů, dopravních prostředků. U strojů, dopravních prostředků a majetku potřebného k výrobě musí být pořizovací cena vyšší než 40 tisíc Kč a doba použitelnosti delší jak jeden rok. Takové hmotné investice se označují jako stálá aktiva a v účetnictví jsou zahrnuta do dlouhodobého hmotného majetku. (Synek, 2011)

Nehmotné investice do této skupiny investic patří taková aktiva, která jsou označena v účetnictví jako nehmotný dlouhodobý majetek. Může to být například: nákup softwaru, licence, autorská práva, know-how, zřizovací výdeje na podniku a vzdělání. (Synek, 2011)

Finanční investice patří sem dlouhodobý finanční majetek, v účetnictví jsou pod názvem finanční majetek, může to být například: pořízení dlouhodobých cenných papírů, dlouhodobé půjčky, pořízení nemovitostí z důvodu obchodování s ním. (Synek, 2011)

Podnik si musí vyhodnotit veškeré investice, protože investice pro podnik znamenají vynaložení zdrojů, které přinesou v budoucnu peněžní příjmy. **Kritéria pro hodnocení investic** jsou:

- rizikovitost,
- výnosnost,
- doba splacení. (Synek, 2011)

Rizikovitost je označeno riziko, neboli stupeň nebezpečí, které nese investice v podobě malé výnosnosti, než se předpokládalo.

Výnosnost je takové kritérium, které určuje vztah mezi výnosy a náklady dané investice. Toto kritérium je označováno jako rentabilita. Výnosnost investice představuje rozdíl mezi výnosy, které přinese investice za dané období a náklady, které musely být vynaloženy na pořízení a provoz investice. (Synek, 2011)

Doba splatnosti je označována jako likvidita investice. Tento ukazatel představuje dobu za, kterou se investice přemění do peněžní formy, neboli jak rychle se umí přeměnit. (Synek, 2011)

Podnik si musí uvědomit a brát v úvahu, že tato kritéria pro hodnocení investice jsou protikladná. Například výnosnost a rizikovost spolu úzce souvisí, i když jsou to protiklady, je tomu tak, protože vysoce výnosné investice sebou přináší vysoké riziko, a stejně to platí naopak. Málo rizikové investice mají nižší výnosnost. (Synek, 2011)

Podnik hodnotí investice i z pohledu efektivnosti. Pro toto hodnocení musí být určena kritéria. Tato kritéria jsou rozdělena dle přístupu k investici. Pokud investice by měla snížit výrobní náklady, toto kritérium nazýváme jako nákladové. Zda si podnik určí, aby investice zvýšila zisk, mluví se o ziskovém kritériu. **Nákladové kritérium** nedokáže celkově určit efektivnosti, je to nedostatečná metoda hodnocení. Druhé **ziskové kritérium** vyjadřuje celkovou efektivnost pro podnik. Zisk není skutečným příjmem pro podnik, je to pouze účetní hodnota. Obecná efektivnost investic je určena pomocí cash-flow. (Synek, 2011)

Aby podnik dosáhl efektivního přínosu investic, musí být výnosy z projektu větší než náklady na pořízení a provoz.

Výnosnost investic podnik určuje díky míře výnosnosti, tady je ukázka výpočtu:

$$Výnosnost = \frac{\text{částka obdržená} - \text{částka investovaná}}{\text{částka investovaná}} \quad (2. 1)$$

Míra výnosnosti říká, kolik korun přinese jedna investovaná koruna. Zda by podnik chtěl mít míru výnosnosti v procentech, musí výsledek rovnice vynásobit stem. (Synek, 2011)

Dalšími metodami hodnocení efektivnosti investic mohou být, metoda dynamická a metoda statická. Metoda statická počítá s nominálními hodnotami peněz a nepočítá s faktorem času. Naopak je tomu u metody dynamické, která bere v úvahu faktor času a používá se diskontovaná hodnota peněz. V praxi se metoda statická používá u velmi krátkých projektů nebo u investic, které mají krátkou životností. Statické metody jsou: metoda výnosnosti investic, rentabilita investice a doba návratnosti investice. Mezi dynamické metody patří: čistá současná hodnota, vnitřní výnosové procento, index ziskovosti a diskontovaná doba návratnosti. (Synek, 2011)

Výnos z investic – představuje průměrný roční výnos z investice. Vypočítá se jako podíl průměrného zisku za dané období investice a výše počáteční investice. Výsledek je představován jako efekt z investice ve formě zisku. Díky této metodě je možné srovnávat projekty, které mají rozdílnou dobu životnosti i rozdílné investiční náklady, je tomu tak, protože se ve výpočtu používá průměrný roční zisk. (Synek, 2011)

Rentabilita investice – je to ukazatel, který říká, kolik provozního hospodářského výsledku před zdaněním podnik dosáhne z jedné koruny investované akcionáři a věřiteli. (Kislingerová, 2010)

Doba návratnosti investice – říká podniku, za jaký časový interval se vrátí vynaložené náklady, které jsou spojeny s investicí. Rozlišuje se na diskontovanou a nediskontovanou dobu návratnosti. (Žůrková, 2007)

Čistá současná hodnota – je to rozdíl mezi současnou hodnotou očekávaného toku peněz (cash-flow) a investičních nákladů. Aby podnik uskutečnil investici, měla by být čistá současná hodnota větší než nula. Tento ukazatel patří mezi dynamické metody, protože počítá s diskontovanou hodnotou peněz.

Vnitřní výnosové procento – tato metoda je založena na základě současné hodnoty a patří mezi metody dynamické. Při této metodě podnik hledá takovou diskontní míru, kdy současná hodnota očekávaných příjmů, které plynou z investic, se budou rovnat současné hodnotě výdajů vynaložených na prořízení investice.

Index ziskovosti – metoda, která se řadí mezi dynamické. Je vyjádřena jako podíl současné hodnoty cash-flow a investičních výdajů. Podnik by měl investiční projekt zrealizovat, pokud se hodnota indexu ziskovosti rovná jedné nebo je větší než jedna. (Synek, 2011)

2.2 Teoretické pojetí rozpočtů

Rozpočetnictví je proces formulování hodnotově vyjádřených cílů. Rozpočty jsou nedílnou součástí manažerského účetnictví a patří mezi hodnotové řízení podniku. Rozpočetnictví představuje samostatnou problematiku. Náplní rozpočetnictví je sestavení a vyhodnocování rozpočtů. Rozpočetnictví je jednou z nejdůležitějších činností podnikového řízení. Rozpočetnictví je široká oblast. Podnik je členěn na systém řízení podniku, jako celku a vnitropodnikový systém řízení. Podnikový rozpočet musí být provázán se všemi rozpočty vnitropodnikových středisek a je vyžadováno zkoordinování veškerých činností podniku do jednoho celku. Rozpočetnictví má za úkol co nejvíce se přiblížit budoucímu průběhu řízení

podniku. V rozpočetnictví je využívána soustava rozpočtů pro modelování budoucího průběhu podnikatelské činnosti. Jednotlivá střediska společnosti jsou zaúkolována rozpočetnictvím a slouží ke srovnání skutečnosti a stanovených cílů jednotlivých středisek. (Hradecký, 2008)

Rozpočet lze vymezit jako údaje v peněžních jednotkách, které plynou z očekávané skutečnosti. Podle vnitřních potřeb každého podniku jsou sestaveny jednotlivé rozpočty na různých úrovních. V rozpočtu se promítají náklady a výnosy daných organizačních celků na základě úkolů v budoucnu. Každý rozpočet je zaměřen na budoucnost. (Hradecký, 2008)

Cíle rozpočtů:

- poskytnutí podkladů pro průběžnou kontrolu,
- koordinace podnikových činností,
- zefektivnění řídicího procesu,
- motivace k dosažení cílů podniku.

První z cílů rozpočtů je poskytnout podklady pro průběžnou kontrolu, což znamená, že i v průběhu daného období chce vedení podniku kontrolovat naplňování stanovených cílů. Tato kontrola je založena na srovnávání skutečných údajů a údajů z rozpočtů, protože vedení podniku zajímá, zda jsou naplňovány cíle a zda nevznikají odchylky. Zda vznikne nějaká odchylka, musí být zjištěn jejich původ a předpoklad trvání. Dalším cílem je koordinace podnikových činností, vedení podniku může díky rozpočtům odhalit komplikace a nedostatky v rámci činností, které se mohou v rámci rozpočtu odstranit. Rozpočty napomáhají podniku si představit budoucí vývoj podniku. Rozpočty napomáhají ke sladění jednotlivých částí podniku do jednoho fungujícího celku. Efektivnost řídicího procesu je chápána, tak že rozpočty slouží pro management jako souhrn informací o budoucím vývoji, aktivitách a finanční pozici podniku. A posledním z cílů je motivace zaměstnanců k dosažení cílů podniku. Tento cíl je určen zejména, jako nástroj pro vedoucí pracovníky, aby přiměli své podřízené k naplňování cílů. Motivace bývá doprovázena s finanční odměnou pro pracovníka za splnění daných cílů. (Hradecký, 2008)

Při sestavování rozpočtů musí podnik uvažovat i s informacemi z vnějšího prostředí. Největší význam by se měl dát informacím o očekávaném vývoji poptávky na daném trhu a výnosů, ceny materiálů, technologické připravenosti a také informacím o obchodně platebních podmínkách největších partnerů podniku. (Vysušil, 2004)

Vedení společnosti bude od rozpočtů očekávat zejména peněžně vyjádřené údaje o vývoji hodnotových veličin. Tyto hodnotové veličiny jsou aktiva, závazky, příjmy, výdaje,

náklady, výnosy a zisk pro stanovené období, pro danou strukturu a objem vytvořených a prodaných výkonů a pro podnik jako celek a také pro vnitropodniková střediska nižší úrovně.

Rozpočetnictví může být chápáno ve dvojím pojetí:

- a) **v užším pojetí** – rozpočetnictví je bráno pouze jako souhrn rozpočtů nepřímých nákladů, toto pojetí je omezené a nedostačující pro nastínění významu rozpočetnictví;
- b) **v širším pojetí** – na rozpočetnictví je zde nahlíženo jako na systém, jenž je odrazem celého plánu nákladů v peněžních jednotkách, má větší vypovídací schopnost.

V širším pojetí je rozpočetnictví zobrazeno jako plán nákladů, to znamená plán přímých nákladů i nepřímých nákladů. (Vysušil, 2004)

Pro podnik je užší pojetí nedostačující a omezené, oproti širšímu pojetí, které má větší vypovídací schopnost a je v něm zobrazen celý plán nákladů vyjádřen v peněžních jednotkách. Pro podnik je výhodnější širší pojetí, je podrobnější a má lepší vypovídací schopnost.

V oblasti rozpočetnictví se rozlišují dvě hlediska, a to je hledisko časové a hledisko organizačních celků, za které jsou rozpočty sestavovány. Tato dvě hlediska ovlivňují strukturu a rozsah rozpočtů. (Vysušil, 2004)

Z časového hlediska se rozpočty rozdělují na krátkodobé a dlouhodobé rozpočty. **Krátkodobé** rozpočty slouží jako opora pro dlouhodobé rozpočty. Krátkodobé rozpočty jsou sestavovány na jeden rok. Obsah krátkodobého rozpočtu vyžaduje podrobné rozpracování dlouhodobého rozpočtu. Toto podrobné rozpracování je chápáno tak, že to co je naplánováno v dlouhodobém rozpočtu, musí být v krátkodobém rozpočtu vypracováno do podrobných detailů, ale pouze to co se váže k danému krátkodobému období. (Vysušil, 2004)

Dlouhodobé rozpočty jsou zaměřeny na zásadní změny, které probíhají v dlouhém časovém úseku, které nastávají v podnikatelském procesu. Tyto zásadní změny jsou například: nové investice, změna struktury zákazníků, vývoj nových technologií. Dlouhodobé rozpočty bývají sestavovány na dlouhé časové období, v rámci několika let, na oproti krátkodobému rozpočtu, ten je sestavován pouze na jeden rok. (Vysušil, 2004)

Například: zda podnik má v plánu a je zahrnuto do dlouhodobého rozpočtu navýšení investic dlouhodobého majetku, musí toto být zahrnuto do krátkodobého rozpočtu a musí být za jednotlivé roky upřesněny výdaje, které společnost v jednotlivých letech vynaloží pro naplnění investice, která je naplánována v dlouhodobém rozpočtu. Rozpočty každý podnik může chápat podle svých potřeb, například ve výrobním podniku mohou být rozpočty krátkodobé stanoveny na týdenní nebo měsíční. Naopak se mohou roční plány považovat za

dlouhodobé, z tohoto důvodu dlouhodobé rozpočty delší než jeden rok budou zařazené už do plánů. (Vysušil, 2004)

2. 2. 1 Sestavování rozpočtu

Podnik má mnoho možností jak sestavit rozpočet. Každý podnik si sám rozhoduje, na jak dlouhé období bude rozpočet sestavovat. Pokud je sestaven rozpočet na krátké období, tak je pro podnik tento rozpočet přesnější a blíží se nejvíce skutečnosti. Rozpočty z krátkodobého hlediska jsou sestavovány ročně, toto období představuje dvanáct měsíců, tento časový úsek nemusí představovat kalendářní rok, v praxi je používán spíše hospodářský rok. Podnik může sestavit rozpočet i na kratší období než na rok, může být sestaven na čtvrtletí. Takový to rozpočet je sestaven na první čtvrtletí a na zbylá čtvrtletí se sestavují v průběhu roku, kde se vychází z výsledků předcházejícího čtvrtletního rozpočtu, tomuto systému sestavování rozpočtů se říká **klouzavé rozpočtování**. Roční rozpočty nemají tak dobrou vypovídací schopnost, na rozdíl od klouzavého rozpočtování. Klouzavé rozpočtování je proces řízení podniku, který řeší budoucí problémy a upřesňuje budoucí plány. Kontrola rozpočtu se provádí, tak že srovnáváme skutečnost s rozpočtem, vychází se z jednoho měsíce bez ohledu na to, zda podnik sestavil roční nebo čtvrtletní rozpočet. (Fibířová, 2007)

Proces sestavování rozpočtů patří do působnosti controllingového oddělení, který spolupracuje s jednotlivými řídicími pracovníky hospodářských středisek, pro které je rozpočet sestavován. Všechny rozpočty musí být ve shodě s celkovým podnikovým rozpočtem popřípadě s rozpočtovými výkazy. Pracovníci controllingu jsou pověřeni vedením, aby bylo zajištěné sestavení střediskových rozpočtů a zároveň, musí být respektován hlavní podnikový rozpočet, který byl sestaven jako první. Oddělení controllingu musí vypracovat postupy sestavení rozpočtu, které popisují sestavení a obsahují základní informace. Další zodpovědnost při sestavení rozpočtu je na jednotlivých pracovnících hospodářských středisek, kteří sestavují konečnou podobu rozpočtu za jednotlivá střediska. Tento sestavený rozpočet musí schválit oprávněný pracovník. Zda nastane situace sporu, nedojde ke schválení rozpočtu, musí být přepracován. (Fibířová, 2007)

Takový postup sestavení rozpočtu, kdy jsou jednotlivé rozpočty schvalovány kompetentními osobami za jednotlivá střediska a následně, jsou předány dál, se nazývá „bottom-up“. To znamená, že je rozpočet sestaven na nižších úrovních podniku a vyšší úrovně jej pouze koordinují a doladují.

Rozpočtová výsledovka

Před sestavením rozpočtové výsledovky musí každý podnik vymezit rozpočtovou politiku, základní principy sestavování rozpočtu a musí být stanoven budoucí vývoj. Podnik si stanovuje činitele, kteří ovlivňují výkonnost podniku, případně mohou ovlivnit výnosy z prodeje nebo náklady. Určují se kompetentní osoby, osoby zodpovědné za sestavení rozpočtu za jednotlivá střediska a osoby, které budou schvalovat rozpočet. (Fibírová, 2007)

2. 2. 2 Rozpočtová politika podniku

Všichni, kteří se podílejí na sestavení rozpočtu, musí být seznámeni s cíly a politikou podniku. O vše o co se podnik snaží, všechny cíle, všechny znalosti musí být zahrnuty při zpracovávání rozpočtů. Při sestavování rozpočtů by měli být pracovníci seznámeni s investičními cíly podniku. Pracovníci, kteří sestavují rozpočet, by měli znát veškeré podnikové plány do budoucnosti, i když tyto informace nemusejí být důležitými pro dané období, za které se sestavuje rozpočet. (Fibírová, 2007)

Do rozpočtové politiky musí podnik zahrnutou skutečností jako omezení výkonnosti podniku, výnosy plynoucí z prodeje a základní struktura nákladů. (Fibírová, 2007)

Omezení výkonnosti podniku

Podnik musí udělat analýzu činitelů ovlivňující výkonnost podniku. Tyto faktory musí být zohledněny při sestavení rozpočtu. Faktory, které mohou ovlivnit výkonnost, mohou působit například na velikost prodeje, ovlivní také i výnosy a to se musí zohlednit v rozpočtu. Analýza činitelů omezující výkonnost může být ošidná, ne vždy se tyto faktory dají odhalit nebo mohou být považovány za neškodné, ale to může být omyl. Poptávka trhu je typickým činitelem omezení výkonnosti podniku. Mezi poptávkou a nabídkou je závislost, která může spouštět další faktory, které mohou být pro podnik negativní. Podnik nemůže okamžitě reagovat na změny poptávky, neumí ji hned uspokojit. (Fibírová, 2007)

Výnosy plynoucí z prodeje

Rozpočet výnosů plynoucích z prodeje je nejdůležitější dílčí rozpočet. Od tohoto rozpočtu se odvíjí ostatní rozpočty. Jakákoliv chyba při sestavení tohoto dílčího rozpočtu se promítne ve všech rozpočtech. Výnosy plynoucí z prodeje jsou propojeny se správným odhalením faktorů, které by mohli negativně ovlivňovat výnosy. U tohoto rozpočtu se vychází z plánu prodeje a stanovených prodejních cen. (Fibírová, 2007)

Základní struktura nákladů

Při sestavování rozpočtů je důležité rozčlenění nákladů. Z manažerského účetnictví se člení na variabilní a fixní. V rozpočtové výsledovce se budou náklady třídit na variabilní,

fixní a stupňovité členění fixních nákladů. Schéma 2. 1 zobrazuje stupňovité členění fixních nákladů. Problematika členění nákladů je velmi důležitá a náročná pro podnik. Podrobné třídění fixních nákladů je na fixní náklady výkonu, fixní náklady útvaru, fixní náklady skupiny útvarů, fixní náklady správy a fixní náklady odbytu. Díky takovému členění nákladů se mohou fixní náklady postupně odčítat od výnosů z prodeje, tím se docílí různých úrovní, na kterých podnik dosahuje zisku. (Fibírová, 2007)

Schéma 2. 2: Stupňovité členění fixních nákladů

Výnosy z prodeje výkonů
- variabilní náklady prodaných výkonů
Marže I (marže po úhradě variabilních nákladů)
- fixní náklad výkonu
Marže II (marže výkonu)
- fixní náklady skupiny výkonů
Marže III
- fixní náklady vnitropodnikových útvarů
Marže IV
- společné fixní náklady podniku
Zisk podniku

Zdroj: Fibírová, 2007; vlastní zpracování

Máme dva typy rozpočtové výsledovky, závisí to na sestavení ve výrobním nebo střediskovém členění. Výrobní členění udává informace o vlastní tvorbě zisku a z výnosu jsou uhrazeny náklady a díky tomu mohou být vyvozeny informace o přínosu z prodeje prodaných výkonů. Řízení nákladů středisek je propojeno s řízením podniku díky střediskovému členění výsledovky. (Fibírová, 2007)

2. 2. 3 Techniky sestavení rozpočtu

Existují různé metody sestavení rozpočtu. Nejčastěji podniky používají jejich kombinace. Techniky sestavení rozpočtu se liší zejména v prvotních údajích, ve způsobu zpracování a ve způsobu stanovení rozčlenění nákladů. (Král, 2010)

Při sestavování rozpočtu jsou vstupy myšleny jako vynaložené režijní náklady. Základním předpokladem pro sestavení rozpočtu jsou informace o skutečném vývoji nákladů. V praxi je pro podnik velmi složité tyto informace zjistit, a to zejména, protože náklady

minulého období, ze kterých se vychází při sestavování rozpočtu, mohou být nepřesné, zkreslené. Nejvýhodnější pro podnik by bylo, kdyby se dalo předejít tomuto zkreslení, kdyby šlo vyčíslit náklady bez vlivu, které v minulosti mohly ovlivnit výši nákladů. Při sestavování rozpočtu mohou vznikat odchylky, které se dále zvětšují v dalších letech. Tyto odchylky vznikají zejména, když nejsou odstraněny vlivy, které zkreslují náklady. Pokud podnik při sestavování rozpočtu použije náklady, které jsou očištěny o mimořádné vlivy, tak při sestavování se stále opakují režijní náklady, které byly dosaženy v minulosti. (Král, 2010)

Progresivní rozpočtová metoda, znamená rozpočtování od nulového základu, toto je opakem první metody. Progresivní metoda nevychází z minulosti, ale ze současnosti, tato metoda bere ohled na výkony a činnosti, které jsou prováděny jednotlivými útvary, které stanoví režijní náklady, které souvisí s danými výkony. Při této metodě je nejdůležitější stanovit cíle. Progresivní metoda sestavování rozpočtu je velmi pracná a časově náročná. V praxi je těžké rozlišit, zda je daná činnost zbytečná či produktivní, může být chybně označená, proto tato metoda je náročná a pracná. (Král, 2010)

Třetí metodou sestavování rozpočtu je **metoda indexní**. Při této metodě nám index značí růst nebo naopak pokles nákladových položek. Podkladem pro tuto metodu jsou předpokládané změny v objemu výkonů. Tímto indexem se upravuje taková položka, která je závislá na objemu výkonů. Tato metoda je nejpoužívanější v praxi. (Král, 2010)

V podniku jsou velmi rozšířené matematické a statistické metody, největší využití mají v taktickém a strategickém řízení podniku. Z krátkodobého hlediska je použití těchto metod omezené. (Král, 2010)

Náročnost progresivní metody je důvodem, že se s ní v praxi málokdy setkáme. Indexní metoda je spíše kombinována s další metodou, nenajdeme ji v čisté formě. Každý podnik si určí a upraví metody sám. Důležité je, aby byl sestaven ucelený systém pro sestavování rozpočtů. Oblast rozpočetnictví by podniky neměly brát na lehkou vánu, je to jedna z nejdůležitější manažerských činností podniku. Při hodnocení a rozhodování je správnost rozpočetnictví důležitým faktorem. V této oblasti je důležitá aktualizace, rozpočty se musí v pravidelných intervalech upravovat, aby měly správnou vypovídací schopnost o skutečnostech, které se v průběhu času mohou měnit.

2.3 Náklady

Náklady tvoří základ, jak rozpočtů, tak plánů. Položka nákladů se nachází ve všech zprávách o hospodaření společností, jako například v rozpočtech, kalkulacích, reportingách a

finančních výkazech. Náklad pro společnost znamená základní jednotku, podle které podniky dělají porovnání přínosů a dělají alternativní rozhodnutí. Náklad se také může definovat jako spotřeba hodnot, která je vyvolaná tvorbou podnikových výkonů, které přísluší danému období. Náklad je hodnota, která musí být vynaložena na vytvoření výkonů a snižuje ekonomický přínos. Náklad může být považován za spotřebu ekonomického zdroje, který je spojen se současnými nebo budoucími výdaji peněžních prostředků. Výnosy jsou protikladem nákladů. Jestli, jak bylo řečeno náklad je spotřeba ekonomického zdroje, poté výnos bude představovat ekonomický přínos, který je zdrojem činnosti podniku. (Král, 2010)

2. 3. 1 Druhové členění nákladů

Druhové členění je jedno ze základních hledisek členění nákladů. Ve finančním účetnictví je toto členění nejběžnější. Druhové členění vychází z toho, že jsou spotřebovávány výrobní faktory, které lze vyjádřit v peněžních jednotkách. Takové to členění se nachází také ve výkazu zisku a ztrát. Vlastnosti, které charakterizující druhové náklady jsou:

- jsou to prvotní náklady – ve finančním účetnictví a ve vnitropodnikovém účetnictví jsou členěny podle účtové osnovy, jsou zpracovány jako prvotní náklady,
- jsou to vnější náklady,
- nelze dále rozlišit na ještě jednodušší složky. (Král, 2010)

Druhově členěné náklady se mohou rozdělit na tyto skupiny nákladů, které se dále člení, tak jak je tomu v účtové osnově:

- **provozní náklady**
 - spotřeba materiálu, energie, služby, osobní náklady, daně a poplatky, odpisy hmotného, nehmotného dlouhodobého majetku, tvorba a zúčtování rezerv a opravných položek a ostatní provozní náklady.
- **finanční náklady**
 - úroky a prodej finančního majetku, tvorba a zúčtování rezerv, které patří k finančnímu majetku, daň z příjmů za běžnou činnost splatná a odložená, ostatní finanční náklady.
- **mimořádné náklady**
 - mimořádné náklady, které vzniknou z mimořádných situací, manka a škody.

Důvody druhové členění, je zejména v tom, že je to podklad pro zajišťování proporcí, stability a rovnováhy mezi potřebnými zdroji a okolím, které dané zdroje poskytují. (Macík, 2008)

Jedna z výhod takového členění nákladů je, že nelze přesně vyčíslit příčinu vynaložení nákladů, tedy konkurence nemůže analyzovat důvody podnikové efektivnosti.

Každá účetní jednotka má ve své kompetenci si zavést své analytické členění nákladů. Účtové skupiny nákladů jsou dány zákonem o účetnictví, účetní jednotka si zvolí příslušné čísla účtů, na které budou náklady účtovat. Když společnost zvolí správné a vhodné členění, získá podrobné informace, co je spotřebováváno, od koho je spotřebováváno a kdy je to spotřebováváno. Vhodné členění je důležité pro sladění potřeb zdrojů společnosti a dodání těchto zdrojů od externích dodavatelů. Pokud by nebyly hlídány jednotlivé zdroje, mohlo by dojít k ohrožení procesu výroby, a to buď nedostatkem zdrojů, anebo naopak by mohlo dojít k přebytku zdrojů, tento přebytek by mohl vést k neefektivnímu využití. Druhově členěné náklady poskytují nutné informace pro správné řízení materiálu, dodávek služeb a zásob. Toto členění může ovlivňovat včasné uzavírání smluv s partnery, optimalizace cenových platebních a dodacích podmínek. Toto členění je průkazné a jednoznačné. Účetní jednotce poslouží pro kontrolu úplnosti účetních informací pro dané období. Také může pomoci účetní jednotce, pokud by se snažila o optimalizaci, nebo o úsporu nákladů. Druhově členění nemá všechny vypovídací údaje, které jsou důležité pro dobré řízení na všech stupních řízení. Z tohoto důvodu je důležité vždy druhově členění kombinovat s ostatními typy členění nákladů. (Fibířová, 2007)

Druhově členění nákladů může vypovídat, o jaký typ společnosti se jedná. Jsou čtyři základní typy organizací, které se od sebe liší charakterem činnosti a strukturou nákladů. Tyto společnosti jsou:

- **Manufaktura** – pro manufakturu je typický vysoký podíl personálních nákladů, tedy mzdy výrobních pracovníků. Odpisy budou nízké, z důvodu nízké úrovně automatizace. Mezi náklady spotřeby patří základní materiál, který má nízkou vstupní cenu;
- **Zakázková společnost** – zaměřuje se na jednotlivé zákazníky, tedy výroba je orientovaná na požadavky dle individuálních objednávek jednotlivých zákazníků. Spotřeba materiálu a osobní náklady budou na průměrné úrovni, nebudou mít nijak velký podíl na celkových nákladech. Personální náklady jsou tvořeny režijními mzdami pracovníků. Velký podíl na celkových nákladech mají služby, které se nakupují od vnějších dodavatelů (např. marketing, telekomunikační služby a reklama);
- **Automatizovaná montáž** – nejsou zde spotřebovávány základní materiály, ale jsou spotřebovávány komponenty s vyšší vstupní cenou, které nadále budou přeměněny v rámci výrobního procesu na výstupy. Zde je typický velký podíl spotřeby materiálu

a nízký podíl personálních nákladů. Nízké osobní náklady jsou z důvodu automatizace výroby, toto vede ale k vyšším odpisům;

- **Služby** – u tohoto typu organizace je zcela odlišná struktura nákladů oproti předešlým společnostem. Není to výrobní společnost, tak že náklady na spotřebu materiálu jsou velmi nízké, mezi tyto náklady patří například administrativní potřeby a drobný hmotný majetek. Velký podíl budou mít osobní náklady. (Popesko, 2009)

2. 3. 2 Účelové členění nákladů

Toto členění je založené na vztahu k jakému účelu se náklady vynaloží. Náklady je potřebné rozlišit z účelového hlediska, kde lze tyto náklady dělit na různé úrovni. Na vyšší úrovni je možné náklady rozčlenit na náklady, které plynou z výrobní nebo hlavní podnikatelské činnosti, pomocné a obslužné činnosti. Na nižší úrovni se poté náklady člení podle aktivit nebo individuálních operací. (Fibířová, 2007)

2. 3. 3 Náklady technologické a náklady na obsluhu a řízení

Podrobné účelové členění nákladů je rozdělení nákladů na náklady technologické a na náklady na obsluhu a řízení. Technologické náklady jsou vynaloženy na tvorbu výkonů. Tyto náklady jsou vyvolány technologií, anebo s touto technologií souvisí. Technologické náklady mohou být například odpisy stroje, který slouží k výrobě daného druhu výrobku. Na rozdíl od nákladů technologických slouží náklady na obsluhu a řízení k zajištění pomocných činností procesu. Náklady na obsluhu vytváří, zajišťují a udržují podmínky průběhu daného procesu. Tyto náklady mohou být například energie na vytápění, osvětlení nebo mzdy administrativních pracovníků. (Fibířová, 2007)

Hlavním rozdílem mezi těmito dvěma náklady je ten, že technologické náklady se přeměňují na konkrétní výkony, oproti nákladům na obsluhu a řízení, které zajišťují průběh procesu, činnosti a útvarů, nebere se u těchto nákladů ohled, jaký výkon je vytvářen. Podle uskutečněným výkonům lze vyhodnotit hospodárnost nákladů technologických. Celkové zajištění průběhu činnosti podniku se vztahuje k nákladům obsluhy a řízení. (Fibířová, 2007)

Toto členění je velmi náročné. Rozdíl mezi technologickými náklady a náklady na obsluhu a řízení je velmi malý a je těžké přiřadit, zda náklad patří tam nebo tam.

2. 3. 4 Náklady jednicové a náklady režijní

Jedná se o podrobnější členění, než bylo uvedeno v předchozí podkapitole. **Jednicové náklady** souvisí přímo s jednotkou prováděného výkonu a jsou součástí technologických nákladů. Norma spotřeby jednicových nákladů musí být stanovena v procesu přípravy na výrobu. Tato norma souvisí s jednicovými náklady. Norma slouží jako nástroj řízení, stanovuje, kolik materiálu bude spotřebováno na jednotku výkonu. Norma spotřeby je obvykle vyjádřena v naturálních jednotkách, například metr, kus, litr apod. Celkové náklady na výrobu se získají, tak že se vynásobí norma s předem stanovenými počty provedených výkonů nebo skutečnými výkony. Jednicové náklady se řídí základním nástrojem, kterým je kalkulace. (Fibírová, 2007)

Režijní náklady nelze přiřadit k jedné konkrétní jednotce výkonu, jakožto bylo u jednicových nákladů. K režijním nákladům se zahrnují náklady na obsluhu, řízení a část technologických nákladů, které souvisí s celkovým výrobním procesem a nemění se s počtem provedených výkonů. Režijní náklady se řídí pomocí rozpočtu režijních nákladů, který stanovuje úkol jednotlivým útvarům řízeným odpovědným pracovníkem, na dané období a určuje rozsah činnosti. (Fibírová, 2007)

2. 3. 5 Členění z hlediska odpovědnosti

Členění z hlediska odpovědnosti může v podniku spadat pod účelové členění nákladů. Náklad z hlediska odpovědnosti může být přiřazen některému vnitropodnikovému středisku, tento náklad vznikne díky podnětu daného střediska a díky určité probíhající činnosti, která patří pod odpovědnost řídících pracovníků. Toto členění je posuzováno jako členění v rámci odpovědnostního účetnictví. Hlavním cílem členění z hlediska odpovědnosti je motivace jednotlivých vnitropodnikových středisek k efektivnímu vynaložení nákladů a zlepšení informací o jejich hospodaření v rámci podniku. (Popesko, 2009)

Odpovědnostní středisko

Náklady jsou členěny podle místa, kde vznikly, toto členění je výchozím členěním ve vztahu k útvarům, na které navazuje další rozčlenění podle odpovědnosti za jejich vznik. Vnitropodnikové útvary, které jsou odpovědné za vznik nákladů, se nazývají odpovědnostní střediska. Základní typy odpovědnostních středisek jsou:

- nákladové středisko,
- ziskové středisko,
- rentabilitní středisko,

- investiční středisko,
- výnosové středisko,
- výdajové středisko.

Jednotlivá odpovědnostní střediska jsou propojena vnitropodnikovými výkony. Zda je poskytnuta služba některému středisku od jiného, vzniká výkon jednomu středisku, tak náklad druhému středisku. Náklady, které tímto způsobem vzniknou, se nazývají interní náklady neboli druhotné náklady. (Král, 2010)

Druhotné náklady

Druhotné náklady jsou označeny takové náklady, které byly vytvořeny v podniku, jedna se tedy o interní náklady. Musí se vykázat ve středisku, ve kterém vznikly, ale také v podniku jako celku. Výše těchto nákladů závisí na vnitropodnikovém ocenění výkonů a na množství těchto výkonů. Charakteristickou vlastností druhotných nákladů je, že tyto náklady jsou složené, což znamená, že můžou být dále analyzovány podle potřeb podnikového řízení. Tyto náklady jde přiřadit k jednotlivým nákladovým druhům, které byly spotřebovány při druhotném výkonu. Externí náklady jsou opakem interních nákladů. Externí náklady vznikají spotřebou ekonomických zdrojů z vnějšího okolí. (Král, 2010)

2. 3. 6 Členění nákladů z hlediska kalkulačního

Toto členění spočívá v tom, že se přiřazují náklady k výkonu nebo jeho části. Vedení podniku se vždy snaží o efektivní řízení nákladů. Management musí řešit otázky typu co a kolik toho koupit a vyrobit, zda se vyplatí vyrábět nebo zrušit výrobu, jak inovovat výrobek. Management musí v rámci všech otázek pečlivě promyslet dopad nákladů. Základní funkcí manažerského účetnictví je správné přiřazování nákladů. Pro stanovení nákladů na výrobní jednici je druhové členění nákladů nevhodné, vhodnější je použití kalkulačního členění. **Kalkulační členění** nákladů je propojeno s controllingovým přístupem k účetnictví, a to protože je propojeno s ostatními informačními subsystémy, například rozpočetnictví.

Kalkulační členění nákladů je spojeno s kalkulacemi. Správné rozlišení nákladů na přímé a nepřímé je nezbytné pro sestavení kalkulace. (Popesko, 2009)

Přímé náklady jsou takové náklady, ke kterým je možné přiřadit konkrétní druh výkonu, protože s ním specificky souvisí a existuje mezi nimi vazba. Tyto náklady jsou například spotřeba materiálu, náklady na polotovary, obaly, úkolové mzdy apod. Přímé náklady lze jednoznačně označit jednicové náklady. Ve výjimečných případech mohou být přímými náklady i náklady režijní. Tento případ nastane, pokud je předpoklad, že jsou tyto

režijní náklady společné pouze pro jeden druh výkonu a jejich podíl se zjistí použitím prostého dělení.

Nepřímé náklady nejsou přiřaditelné k jednomu druhu výkonu, protože nemají k určitému výkonu vztah, nebo tento vztah nejde jednoznačně určit. Nepřímé náklady zajišťují průběh celého procesu v širší souvislosti. Nepřímé náklady jsou takové režijní náklady, které nejsou společné pro jeden druh výkonu, oproti nákladům přímým.

K jednotlivým druhům výkonů jsou přiřazovány režijní náklady nepřímo za použití metod přiřazování náklad. Takovými náklady mohou být například mzdy administrativních pracovníků anebo nájemné. (Popesko, 2009)

2. 3. 7 Členění z hlediska vztahu k prováděným výkonům

Členění z hlediska vztahu k objemu prováděných výkonů se odlišují od předešlých členění svým postavením k účetnictví. Toto členění se svým významem posunuje od nákladového účetnictví k manažerskému. Manažerské účetnictví se zaměřuje nejen na minulost a parametry, o kterých bylo rozhodnuto, ale také se zaměřuje na události a výkony, které mají proběhnout, tímto se staví minulé rozhodnutí na stejnou úroveň budoucích rozhodnutí. (Popesko, 2009)

O členění z hlediska vztahu k objemu prováděným výkonům se nejvíce budou zajímat řídicí pracovníky a to na vyšší úrovni řízení. Cílem tohoto členění je klasifikovat náklady za předpokladu různých možností objemu budoucích výkonů. Na vyšších stupních řízení si musí pracovníci umět odpovědět na otázky typu:

- jak velký objem výkonů bude stanoven,
- k jaké změně nákladů dojde, když se změní plánovaný objem výkonů,
- co říká srovnání skutečného objemu výkonů a plánu.

Nikdy nesmí management zapomenout na náklady, které provázejí dané výkony. Náklady jsou rozlišovány podle toho, jak se náklady mění se změnou objemu výkonů:

- fixní,
- variabilní,
- smíšené. (Popesko, 2009)

Fixní náklady

Fixní náklady jsou takové náklady, které se nemění se změnou produkce v různém časovém období. Tyto náklady musí být vynaloženy při produkci jakéhokoli množství objemu. Obvyklými fixními náklady jsou odpisy budov, zařízení a mzdy administrativních pracovníků a managementu. Fixní náklady bývají nazývány jako kapacitní náklady, jsou to náklady, které zajišťují podmínky pro efektivní průběh podnikatelského procesu. Jsou to konstantní náklady, se změnou produkce se nemění. Jednotkové fixní náklady se s růstem objemu produkce snižují. Toto snižování není nekonečné, kapacita zdrojů vyvolávajících fixní náklad není neomezená. Pokud produkce bude vyšší, než je hranice využití zdrojů, musí podnik kapacity rozšířit. Rozšíření kapacity je myšleno například, že podnik koupí další zařízení pro výrobu, když se navýší zdroje, navýší se také fixní náklady, ale zároveň dochází ke snižování jednotkových fixních nákladů na výkon, protože další zařízení dokáže vyrobit dodatečné množství produkce. Fixní náklady jsou rozděleny do dvou skupin. Do první skupiny patří náklady, pro které je běžné, že jsou tyto náklady vynaloženy podnikem ještě před zahájením podnikatelského procesu, například to je pořízení strojů, budov. Tyto náklady se také mohou nazývat utopené fixní náklady. Tuto kategorii nelze nijak ovlivnit během podnikatelského procesu. Druhá skupina fixních nákladů zahrnuje vyhnutelné fixní náklady. Důvod vzniku těchto nákladů je zajišťování podmínek podnikatelského procesu, ale nejsou spojeny s investováním, ale souvisí s vytvořením kapacit. To znamená, že tato druhá skupina může být podnikem omezena při snížení kapacit. (Král, 2010)

Variabilní náklady

Variabilní náklady je taková skupina nákladů, která se mění se změnou výroby, například může to být změna spotřeby přímého materiálu na kus výrobku při změně objemu výroby, úkolová mzda, mzda výrobních pracovníků nebo spotřeba energií ve výrobní hale.

Vlastností variabilních nákladů je jejich vyčerpatelnost, při každém vytvořeném výkonu jsou veškeré variabilní náklady vyčerpány a podnik je musí znovu vynaložit. Variabilní náklady se ne vždy mění ve stejné výši, jaká je změna v objemu výroby. Variabilní náklady se rozlišují do tří skupin a to na proporcionální, nadproporcionální a podproporcionální. Nejdůležitější složkou jsou proporcionální náklady, jsou vyvolané jednotkou výkonu, které mají konstantní charakter. Celkové proporcionální náklady jsou rostoucí přímo úměrně počtu výkonu a jsou lineární. Nadproporcionální náklady rostou rychleji než objem produkce, tyto náklady v běžné praxi nejsou časté. Nadproporcionální náklady jsou například přesčasy zaměstnanců nad fond pracovní doby z důvodu, které je

vyvoláno zvýšením objemu produkce. Opakem neproporcionálních nákladů jsou podproporcionální náklady, tyto náklady jsou v praxi velmi běžné. Podproporcionální náklady rostou pomaleji než objem produkce. Například když se podnik rozhodne zvýšit objem produkce, je logické, že musí navýšit nákup spotřebního materiálu a dodavatel se rozhodne poskytnout podniku slevu při větším odběru množství materiálu. (Král, 2010)

Smíšené náklady

V praxi je velice náročné rozdělit správně náklady na variabilní a fixní náklady. Pro podnik by chybné rozlišení mohlo znamenat ztráty. Pro podniky by bylo neúčelné toto rozdělení, proto se v praxi většina nákladů považuje za smíšené.

Smíšený náklad může být rozdělena na obě složky, jak variabilní tak fixní. Pro podnik není efektivní, aby se náklad členil na složku variabilní a fixní. V dlouhém období se všechny náklady stávají variabilními, což znamená, že i fixní náklady mění charakter v dlouhém období. Smíšené náklady mohou být například náklady na cestovné, ačkoli mají variabilní charakter, pro společnost je efektivní evidovat je jako fixní náklady. (Popesko, 2009)

2. 3. 8 Klasifikace nákladů podle manažerského rozhodování

Náklady se klasifikují na relevantní, irelevantní, utopené, oportunitní a náklady vázané k rozhodnutí.

Relevantní a irelevantní náklady

Toto rozčlenění nákladů je velmi časté, ačkoli netypické. Manažerský pohled na náklady zahrnuje i teoretické náklady. Tyto náklady jsou pouze odhadované, nejsou reálné. **Relevantní náklady** se mění podle změn rozhodnutí. Relevantní náklady jsou vázány na různé varianty rozhodnutí, všechna přijatá nebo zamítnutá rozhodnutí jsou provázena se změnou nákladů. **Irelevantní náklady** je skupiny nákladů, kterých se rozhodnutí nedotýkají. Do skupiny irelevantních nákladů patří rozdílové náklady. Tyto náklady představují rozdíl mezi náklady před učiněním daného rozhodnutí a po vyčíslení dopadu daného rozhodnutí. Výnosy se dají rozdělit také na relevantní a irelevantní. (Popesko, 2009)

Některé náklady mohou být zkreslené, proto je vhodné v podniku dále náklady členit na relevantní a irelevantní.

Oportunitní náklady

Toto jsou náklady obětované nebo ušlé příležitosti. Oportunitní náklady představují takovou částku, kterou by společnost získala, kdyby se rozhodla pro druhou lepší variantu rozhodnutí. V praxi je velmi těžké pro podnik rozhodnout se, kterou variantu zvolit. Je nutné pro poměření všech variant, vyjádřit oportunitní náklady, protože management se rozhoduje na základě toho, kolik zisku přinese ta nebo ta varianta, ta stejná částka bude představovat náklad obětované příležitosti, pokud se management rozhodne pro jinou variantu. Vyčíslení oportunitních nákladů poskytne důležité informace na základě, kterých management uskutečňuje důležitá variantní rozhodnutí. U některých rozhodnutí oportunitní náklady vůbec nehrají žádnou roli, například to mohou být specifická rozhodnutí, která musí být učiněna daným způsobem, ačkoli se nejedná o variantu s nejnižšími oportunitními náklady. (Popesko, 2009)

Utopené náklady

Utopené neboli umrtvené náklady, jsou to takové náklady, které byly vynaloženy již v minulosti, ale jejich výše nelze zpětně ovlivnit. Tyto náklady by neměly být managementem zahrnovány do rozhodování. Utopené náklady jsou irelevantní náklady. Například povinné ručení u auta je utopeným nákladem, tento náklad se musí platit, ať je auto využíváno jakkoli. Vlastnosti utopených nákladů jsou:

- vynaložení těchto nákladů před momentálním rozhodovacím procesem,
- výše nákladu nelze ovlivnit,
- v případě snížení tohoto nákladu je opačné investiční rozhodnutí – například u auta by to byl prodej auta,
- typické utopené náklady jsou odpisy dlouhodobého majetku. (Popesko, 2009)

Náklady vázané k rozhodnutí

Všechny rozhodnutí, které podnik uskuteční, nesou různou výši nákladů, které vznikají v budoucnu na základě těchto rozhodnutí. Typickým nákladem vázaným k rozhodnutí jsou náklady, které jsou v souvislosti s vývojem a konstrukčním řešením výrobků. (Král, 2010)

2. 3. 9 Nákladová alokace

Nákladová alokace spočívá v tom, že dochází ke správnému přiřazení nákladů ve správné výši správnému nákladovému objektu. Za nákladový objekt je označována jakákoli činnost, u které je důležité sledovat odděleně náklady. Výrobky, služby, ale také samostatná hospodářská střediska mohou být nákladovým objektem. Analýza nákladů a následné řízení a snižování nákladů je umožněno díky přiřazení nákladů nákladovému středisku. Přímé náklady jsou snadno přiřaditelné nákladovému středisku. U nepřímě zařaditelných nákladů musí být připočítán do procesu přiřazování parametr, kterým by bylo možné náklady v určité výši přiřadit. Přiřazení pomocí přepočtu nákladů s vyjádřením podílu se nazývá nákladová alokace. **Rozvrhová základna** je parametr, na základě kterého se přepočet uskutečňuje. Neexistuje žádné pravidlo, které by určilo, co má tvořit rozvrhovou základnu. Každá rozvrhová základna může mít jiný parametr. Rozvrhová základna se řadí k tradičním systémům, v moderních systémech se dá setkat s termínem vztahová veličiny. Rozvrhová základna by měla být taková veličiny, podle které lze změřit skutečný náklad, jež nákladový objekt vyvolal. Zda se použije pro nákladovou alokaci vztahová veličina, která byla reálnou příčinou vzniku nákladů, jedná se tedy o alokaci podle příčinné souvislosti. U arbitrární nebo svévolné alokace je rozvrhovou základnou veličina, která přímo nesouvisí se vznikem nákladů, v tomto případě je alokace zkreslená. V praxi je arbitrární alokace velmi častá, protože pro podnik je náročné najít zdroj nákladů a proto si volí jednodušší způsob, u kterého jsou za rozvrhové základny zvoleny parametry, jejichž data jsou snadno dostupná. (Popesko, 2009)

3 Plány a rozpočty v obchodní společnosti před fúzí

Tato kapitola je zaměřena na seznámení s danou společností, historií společnosti a strukturou společnosti. Dále je tato kapitola zaměřena na typy plánů a rozpočtů, metodika při tvorbě plánů a rozpočtů, struktura plánů a rozpočtů a analýza plánů a rozpočtů.

3.1 Představení společnosti EUROVIA Kamenolomy, a. s.

Společnost EUROVIA Kamenolomy, a. s., je společností, která patří mezi významné výrobce a dodavatele drceného a těženého kameniva na českém trhu. Historie společnosti není dlouhá, od 1. října 2010 patří pod názvem EUROVIA Kamenolomy, a. s. do stavební Skupiny EUROVIA CS. Vznikla spojením společnosti Tarmac CZ, a. s. a je pokračovatelem v mnohaleté tradici. V roce 2013 došlo k fúzi, se společností Jakubčovice, s. r. o. Společnost podniká v těžbě a zpracování kamene. Tato společnost má 26 vlastních provozoven, z kterých je 21 lomů a 5 pískoven v celé České republice. Tyto provozovny působí v celkem deseti krajích ČR. Tyto kraje jsou Liberecký, Středočeský, Pardubický, Královéhradecký, Ústecký, Karlovarský, Plzeňský, Moravskoslezský a částečně působí v Olomouckém a na Vysočině. Sídlo společnosti je v Liberci. EUROVIA – Kamenolomy, s. r. o. se sídlem ve Slovenské republice patří také do skupiny EUROVIA CS, díky tomuto širokému pokrytí uspokojuje zákazníky na Slovenském i českém trhu. (Interní dokumenty)

Společnost se zaměřuje zejména na péči o bezpečnost a ochranu zdraví při práci. Snaží se o šetrnost k životnímu prostředí a dodržení standardů daných plánem udržitelného rozvoje. EUROVIA Kamenolomy, a. s. ji byl udělen certifikát, který potvrzuje zavedení a udržování integrovaného systému managementu pro těžbu, zpracování a prodej drceného a těženého kameniva a kamene dle ČSN ISO 9001:2009, environmentálního managementu dle ČSN ISO 14001:2005 a managementu bezpečnosti a ochrany zdraví při práci dle OHSAS 18001:1999. Na obrázku 3. 1 můžeme vidět logo společnosti. (Interní dokumenty)

Obrázek 3. 1: Logo společnosti EUROVIA CS, a. s.



Zdroj: Interní dokumenty

3. 1. 1 Historie společnosti

Společnost EUROVIA Kamenolomy, a. s. byla založena na základě zakladatelské listiny. Akciová společnost byla založena 29. 10. 2003 a vznikla zapsáním do obchodního rejstříku 29. 10. 2003 u soudu v Praze pod názvem Onga, a. s. Společnost byla přejmenována na Tarmac CZ, a. s. Od roku 2010 byl název přejmenován na EUROVIA Kamenolomy, a. s., který nese do současnosti.

V roce 2013 došlo k vnitrostátní fúzi, sloučením jmění zanikající společnosti EUROVIA Jakubčovice, s. r. o. Následkem fúze bylo navýšení základního kapitálu o 16 ks kmenových akcií na majitele v zaknihované podobě. (výroční zpráva)

3. 1. 2 Politika společnosti

Politika společnosti obsahuje závazky společnosti ke zlepšování kvality produktů a k aktivnímu přístupu k ochraně zdraví a životního prostředí založenému na prevenci. Politika EUROVIA Kamenolomy, a. s. navazuje na politiku EUROVIA CS. Ve společnosti byl zaveden integrovaný systém managementu, který umožňuje realizovat strategické záměry prostřednictvím stanovených cílů. Společnost je součástí skupiny EUROVIA a ctí společné hodnoty skupiny VINCI. Tyto hodnoty jsou zejména odpovědnost, solidarita, spojenost zákazníků a inovace. (Interní dokumenty)

Politika společnosti v oblasti kvality

Oblast kvality vyjadřuje závazek vedení společnosti, aby splňovali stanovené požadavky, uplatňovala systém managementu kvality a trvale zvyšovat efektivnost. K prioritám politiky v oblasti kvality společnosti patří oblasti klíčové pro ekonomickou prosperitu a celkový rozvoj společnosti.

Oblast kvality se zaměřuje na zákazníky, kvalitu produkce a na účast zaměstnanců. Společnost se snaží budovat dlouhodobou perspektivu úspěšnosti na trhu se stavebními výrobky prostřednictvím trvale udržitelné spokojenosti zákazníků. Společnost se zaměřuje na vývoj v dopravním stavitelství i na ostatní stavební obory a vyhodnocuje spokojenost zákazníků. Vedení společnosti se snaží uspokojovat požadavky a očekávání zákazníků i ostatních subjektů. Prioritou společnosti je posilování pozice na tuzemském trhu, tak aby pro své zákazníky vždy vystupovala jako stabilní, důvěryhodná a uznávaná společnost. (Interní dokumenty)

Kvalita produkce je zajištěna neustálým zvyšováním odborné úrovně zaměstnanců, dodržováním technologických postupů, používáním moderních strojů a zařízení, zaváděním technologií a spolupráce s osvědčenými dodavateli.

Oblast kvality se také zaměřuje na to, aby se do této politiky zapojili zaměstnanci. Toto je zajištěno zlepšováním pracovního prostředí a sociálních podmínek zaměstnanců, řešení připomínek a návrhů zaměstnanců. Díky této účasti zaměstnanců na politice společnosti je vytvořena loajalita, motivace a odpovědný přístup zaměstnanců ke kvalitě vykonávaných činností. (Interní dokumenty)

Politika společnosti v oblasti ochrany životního prostředí

Společnost se zavázala k minimalizaci negativních dopadů výrobních činností do jednotlivých složek životního prostředí. Tento závazek spočívá ve zlepšování životního prostředí, vzdělávání a odpovědnost, vykonávat činnost v souladu s předpisy na ochranu životního prostředí, v ochraně přírodních zdrojů – využití nových technologií a v komunikaci.

Zlepšování kvality životního prostředí a trvale udržitelný rozvoj tvoří nedílnou součást řízení společnosti. Všechny činnosti společnosti mají za cíl co nejúčinněji omezovat negativní dopady na životní prostředí. Společnosti díky odbornému vzdělávacímu systému zaměstnanců na životní prostředí a na rizika jeho ohrožení, posiluje odpovědnost každého jednotlivce v postoji vůči životnímu prostředí.

Společnost bude stále zdokonalovat pracovní postupy a metody, tak aby daná činnost společnosti byla v souladu s právními předpisy a dalšími požadavky. Cíle společnosti je dosahovat stále dobrých hodnot stanovených ukazatelů vůči předepsaným požadavkům v míře dané technické a ekonomické možnosti společnosti.

Oblast ochrany přírodních zdrojů a omezení jejich čerpání realizuje společnost vývojem a využíváním technologií zaměřených na recyklaci materiálů, zhodnocením odpadů vznikajících při stavebních činnostech a také snížením spotřeby energií a omezení emisí se skleníkovým efektem.

Společnost se aktivně podílí na otevřeném přístupu s veřejností, zákazníky i dodavateli. Společnost bere ohled na podněty a oprávněné připomínky a dále informuje o určitých opatřeních. Vnitřní komunikace spočívá v otevřeném dialogu zaměstnanců a vedení společnosti. (Interní dokumenty)

Politika společnosti v oblasti bezpečnosti a ochrany zdraví při práci a požární ochrany

Společnost v této oblasti si dala za cíl dosáhnout nulového počtu úrazů s pracovní neschopností a dále žádnou nemoc z povolání. V souvislosti s tímto cílem přijala společnost

k zajištění bezpečného a zdraví neohrožujícího prostředí na všech pracovištích komplexní systém zásad a pravidel, které fungují jako nástroj neustálého zlepšování řízení a zvyšování celkové výkonnosti v bezpečnosti a ochraně zdraví při práci (dále jen „BOZP“).

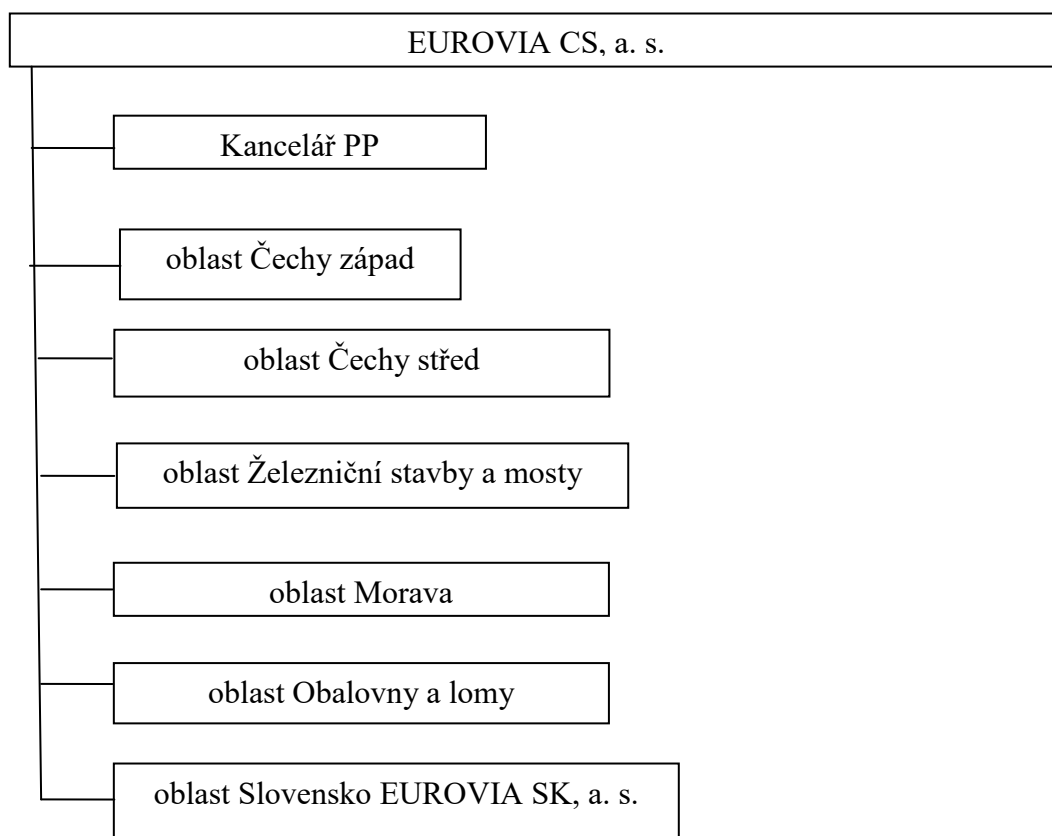
Společnost se snaží neustále zlepšovat pracovní podmínky zaměstnanců a partnerů a prosazuje tyto zásady:

- být příkladem vedoucích a řídicích zaměstnanců společnosti,
- posilování osobní odpovědnosti všech zaměstnanců společnosti za bezpečnost všech pracovníků při činnostech společnosti,
- aby byly známy všechna nebezpečí a prosazování postupů snižování rizik na pracovišti,
- dodržování bezpečných pracovních postupů a základních bezpečnostních pravidel,
- pravidelné kontroly a hodnocení stavu BOZP a využívání všech výsledků kontrol a auditů na všech úrovních společnosti,
- respektování hornické činnosti a činnosti prováděné hornickým způsobem na všech pracovištích společnosti EUROVIA Kamenolomy, a. s. (Interní dokumenty)

3. 1. 3 Struktura společnosti EUROVIA CS, a. s.

Struktura společnosti EUROVIA CS, a. s. je rozdělena do 7 základních oblastí, které se dále dělí. Toto základní rozdělení je na schématu číslo 3. 1. Oblasti se dále rozděluje na závody. Oblast Čechy západ má čtyři závody, a to závod Plzeň, závod Ústí nad Labem, závod Karlovy Vary a závod České Budějovice. Čechy střed se dále dělí na závod Praha východ, Praha západ, Liberec a Čechy východ. Oblast Železniční stavby a mosty jsou dále rozděleny na závod Železniční stavby a závod Mosty a konstrukce. Dále pod oblast Železniční stavby patří GJW Praha, spol. s r. o., OK Třebestovice, a. s. a PREFA PRO, a. s. Oblast Morava je rozdělena do čtyř závodů, a to Morava jih, Zlín, Ostrava a závod Cemento-betonových technologií. Oblast Obalovny a lomy je rozdělena na závod Obalovny CZ, EUROVIA Kamenolomy, a. s. a EUROVIA Kameňolomy, s. r. o. Závod Obalovny CZ je rozdělena do osmi obaloven. Tyto obalovny jsou Letkov, spol. s r. o., Jihočeská obalovna, spol. s r. o., Pražská obalovna Herink, s. r. o., VČO – Východočeská obalovna, s. r. o., OMT – obalovna Moravská Třebová, s. r. o., Liberecká obalovna, s. r. o., SILSFALT, s. r. o. a Olomoucká obalovna Hněvotín, s. r. o. Oblast Slovensko EUROVIA SK, a. s. je dále rozdělena do sedmi závodů.

Schéma 3. 1: Zjednodušená struktury EUROVIA CS, a. s.



Zdroj: interní dokumenty, vlastní zpracování

3. 2 Typy sestavovaných plánů a rozpočtů

Společnost nerozlišovala plány a rozpočty, byly totožné. Sestavovali pouze operativní plány. Strategické plány pouze výjimečně, jen podle potřeby. Rozpočty, respektive plány se sestavovali vždy nejpozději do půlky ledna daného roku, pro který byl plán platný. Plány byly sestavovány za všechny lomy, jako za celek, nebyly rozlišeny plány za jednotlivé lomy. Struktura i metodika se neodlišuje od fúzované společnosti, je to z důvodu, že došlo k fúzi dvou společností, které patřili pod jeden velký celek, kde platila podobná pravidla. (Interní dokumenty)

3. 3 Analýza plánů a rozpočtů za roky 2012 a 2013

Plány vycházely ze současné odbytové situace v Moravskoslezském a Olomouckém kraji. V roce 2013 došlo k fúzi společností EUROVIA Jakubčovice, s. r. o. a EUROVIA Kamenolomy, a. s. Liberec. Plán byl koncipován jako celoroční, protože nelze exaktně

předpokládat důsledek, který z fúze vyplýne. Pro personální řešení připravované fúze byla vytvořena v roce 2012 finanční rezerva. 1,708 tis. Kč

Tato analýza je analýzou pro první rok, kdy proběhla fúze. V plánu správních režii došlo oproti roku 2012 k výraznému poklesu z důvodu restrukturalizace společnosti, provedené v roce 2012. Oproti stavu 104 zaměstnanců na konci roku 2011 je na začátku roku 2013 stav zaměstnanců 60. (Interní dokumenty)

Plány byly vedeny v tunách, v korunách a v korunách za tunu. Plán se vždy srovnával se skutečností z předešlého roku a to jak v tunách, tak v procentech. Plán obsahoval položky jako je výroba celkem v tunách, prodej celkem, celkové výkony bez dopravy, doprava prodaného množství, celkové výkony, výrobní náklady a hospodářský výsledek. V tabulce 3. 1 můžeme vidět vzorový plán společnosti. Plány byly sestavovány na základě odborného odhadu z předešlých let a se zahrnutím skutečnosti, že došlo v daném roce k fúzi.

Tabulka 3. 1: Vzorový plán společnosti

EUROVIA Jakubčovice	Plán B1 2013		Skutečnost 2012	
	t	%	t	%
Množství tun na cizích skládkách				
<i>Externí prodeje</i>				
<i>Vnitřní prodeje v divizi</i>				
<i>Vnitřní prodeje v oblasti</i>				
<i>Vnitřní prodeje v rámci Delegace</i>				
prodané tuny				
Změna stavu zásob hotových výrobků				
Výroba celkem (t)				
<i>z toho množství dopravené ext.odběr.</i>				
<i>z toho dopravené množství v Oblasti</i>				
<i>z toho dopravené množství v Delegaci</i>				
<i>z toho dopravené množství celkem</i>				
	tis. CZK	CZK/t	tis. CZK	CZK/t
Poplatky za skládky				
<i>prodeje ext.odběratelům</i>				
<i>Vnitřní prodeje v oblasti</i>				
<i>Vnitřní prodeje v Delegaci</i>				
prodeje celkem				
Změna stavu zásob hot.výrobků				
Celkové výkony bez dopravy				
<i>Prodej s dopravou ext.odběratelům</i>				
<i>Vnitřní doprava v oblasti</i>				
<i>Vnitřní doprava v Delegaci</i>				
Doprava prodaného množství				
Celkové výkony				
Marže z nákladů na suroviny				

EUROVIA Jakubčovice	Plán B1 2013		Skutečnost 2012	
	t	%	t	%
Personální náklady				
Stabilní vybavení				
Mobilní zařízení				
Pohonné hmoty				
Externí nájem vybavení				
Spotřeba energie				
Voda				
Subdodávky				
Ostatní spotřeba				
Provozní rezervy - Tvorba				
Výrobní náklady				
Doprava prodaného množství				
Marže na dopravu				
Marže na výrobu				
Přímé režie				
Přiřazené režijní náklady				
Režijní náklady celkem				
HV				

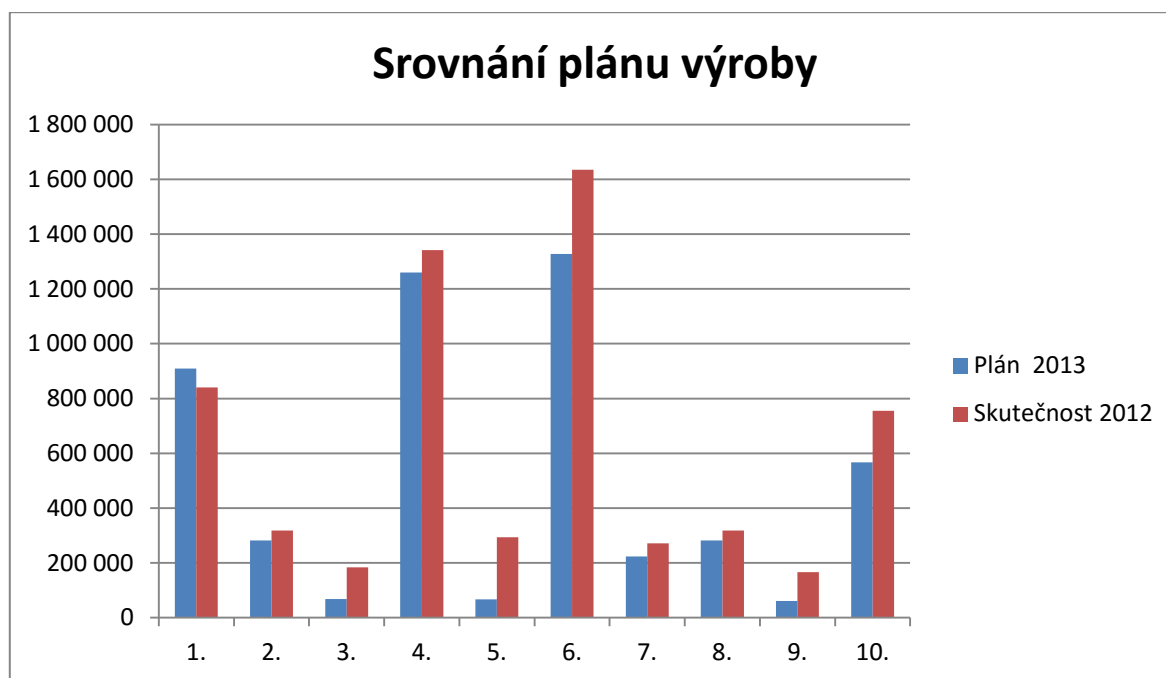
Zdroj: Interní dokumenty

Tabulka 3. 2: Plán výroby

EUROVIA Jakubčovice	Plán 2013	Skutečnost 2012	Rozdíl
	t	t	
Množství tun na cizích skládkách	0	0	
1. Externí prodeje	909 450	839 998	69 452
2. Vnitřní prodeje v oblasti	282 348	318 325	-35 977
3. Vnitřní prodeje v rámci Delegace	68 000	183 399	-115 399
4. Prodané tuny	1 259 798	1 342 120	-82 322
5. Změna stavu zásob hotových výrobků	67 202	293 171	-225 969
6. Výroba celkem (t)	1 327 000	1 635 291	-308 291
7. z toho množství dopravené ext. odběr.	223 330	270 939	-47 609
8. z toho dopravené množství v Oblasti	282 348	318 325	-35 977
9. z toho dopravené množství v Delegaci	60 700	166 001	-105 301
10. z toho dopravené množství celkem	566 378	755 265	-188 887

Zdroj: Interní dokumenty

Graf 3. 1: Srovnání plánu výroby za roky 2013 a 2012



Zdroj: vlastní zpracování

Plán, který byl dán k dispozici fúzované společnosti, byl na rok 2013. Z tohoto plánu lze vyčíst to, že nedošlo k výraznějším odchylkám oproti skutečnosti z roku 2012. Společnost plánovala pomocí odborného odhadu.

Z tabulky 3. 2, plánu výroby, položka výroba celkem vykazuje odchýlení od skutečnosti oproti roku 2012 o 308 291 tun. Toto odchýlení je dáno nižší poptávkou. Prodej se snížil z 1 342 120 tun na 1 259 798 tun, tedy odchýlení od skutečnosti činí 82 322 tun. Obě odchylky, které byly zmíněny, jsou negativní, tento jev má za následek plánovaná fúze. V roce 2012 byla vyšší výroba, než plánovaná výroba v roce 2013. Negativní odchylka není zanedbatelná ani příliš vysoká, společnost by měla brát tuto odchylku v úvahu. Z grafu 3. 1 lze vyčíst daný pokles výroby.

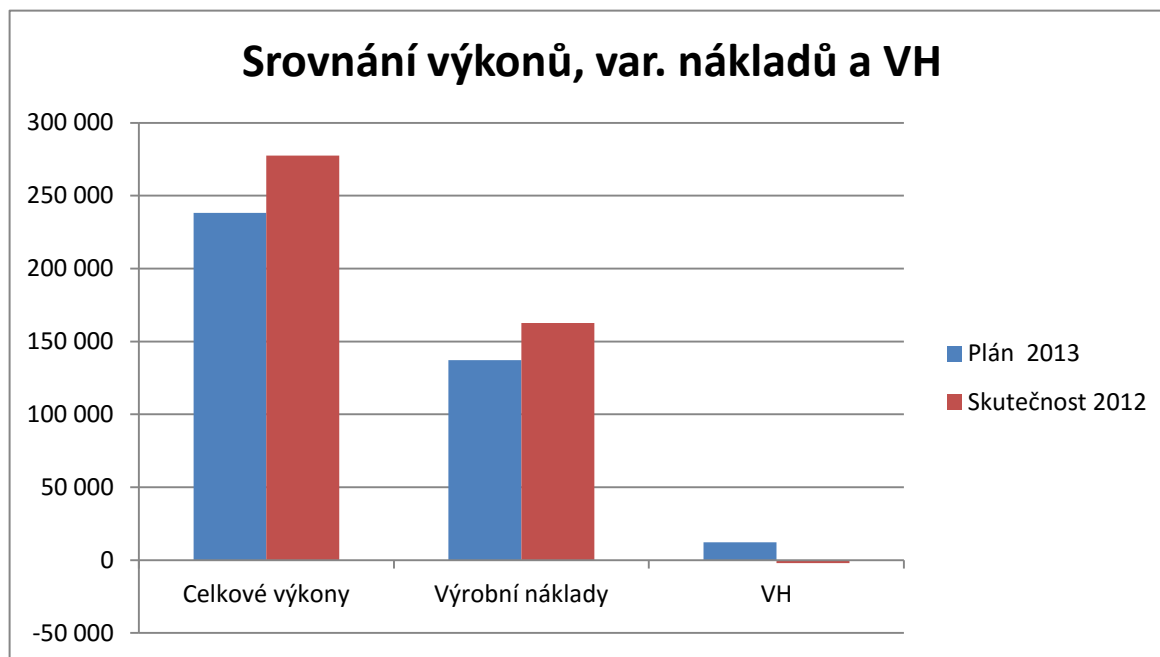
Z důvodu poklesu výroby je logické, že došlo i k poklesu výkonu. Celkové výkony poklesly o 39 191 tis. CZK. V tabulce 3. 3 jsou uvedeny celkové výkony, výrobní náklady a hospodářský výsledek. Dalším následkem poklesu výroby je pokles výrobních nákladů, a to zejména položka provozní rezerva byla snížena o 1 021 tis. CZK. Tvorba provozní rezervy se takto radiálně snížila z důvodu vytvoření dostatečné rezervy v předešlém roce.

Tabulka 3. 3: Celkové výkony, výrobní náklady a hospodářský výsledek

EUROVIA Jakubčovice	Plán 2013	Skutečnost 2012
	tis. CZK	tis. CZK
Poplatky za skládky	0	0
<i>prodeje externí odběratelům</i>	126 339	111 527
<i>Vnitřní prodeje v oblasti</i>	54 437	61 333
<i>Vnitřní prodeje v Delegaci</i>	7 869	16 926
prodeje celkem	188 645	189 857
Změna stavu zásob hotových výrobků	-8 970	9 258
Celkové výkony bez dopravy	179 675	199 675
<i>Prodej s dopravou externí odběratelům</i>	19 405	23 542
<i>Vnitřní doprava v oblasti</i>	33 724	39 370
<i>Vnitřní doprava v Delegaci</i>	5 424	14 832
Doprava prodaného množství	58 553	77 744
Celkové výkony	238 228	277 419
Marže z nákladů na suroviny	179 675	199 646
<i>Personální náklady</i>	22 100	25 970
<i>Stabilní vybavení</i>	38 861	48 572
<i>Mobilní zařízení</i>	8 875	13 092
<i>Pohonné hmoty</i>	5 250	6 016
<i>Externí nájem vybavení</i>	46 643	47 867
<i>Spotřeba energie</i>	10 881	12 606
<i>Voda</i>	300	292
<i>Subdodávky</i>	885	1 195
<i>Ostatní spotřeba</i>	3 314	6 103
<i>Provozní rezervy - Tvorba</i>	30	1 051
Výrobní náklady	137 139	162 764
Doprava prodaného množství	54 231	72 258
Marže na dopravu	4 322	5 486
Marže na výrobu	42 536	36 882
<i>Přímé režie</i>	3 159	3 034
<i>Přiřazené režijní náklady</i>	31 422	41 336
Režijní náklady celkem	34 581	44 370
Výsledek hospodaření (VH)	12 277	-2 002

Zdroj: Interní dokument

Graf 3. 2: Srovnání výkonů, variabilní nákladů a výsledku hospodaření



Zdroj: vlastní zpracování

Z grafu 3. 2 je evidentně viditelný pokles jednotlivých vybraných hodnot. Toto všechno je z důvodu poklesu poptávky a z očekávané fúze.

4 Plány a rozpočty v obchodní společnosti po fúzi

V této části diplomové práce jsou rozebrány plány a rozpočty společnosti po fúzi. Jsou zde podkapitoly, které obsahují typy plánů, metodiku sestavování plánů, struktura, analýza odchylek a srovnání plánů a analýza vybraných nákladů. Účetnictví podléhá normě IFRS schválených pro Evropskou unii. Společnost dělá měsíční závěrky, které jsou zdrojem reportingu hospodaření.

4.1 Typy sestavovaných plánů a rozpočtů

Oblast plánů a rozpočtů patří pod ekonomický úsek společnosti. Plány a rozpočty ve společnosti jsou totožné, společnost nerozlišuje plány a rozpočty. Sestavuje pouze operativní plány. Strategické plány společnost pravidelně nesestavuje. Dlouhodobé plány jsou sestavovány po nějakém delším časovém úseku, respektive po několika letech, není to pravidelná činnost. Rozpočty, respektive plány se stavují vždy nejpozději do půlky ledna daného roku, pro který je plán platný. Plány se sestavují za každou provozovnu zvlášť, všech sedm lomů má své plány. Díky této metodice, která byla zavedena po fúzi, došlo k průkaznosti skladů. Lze přesně zjistit, kde zisky vznikají, kde dochází ke ztrátám a proč. (Interní dokumenty)

Před fúzí byl sestavován plán za všechny provozovny, jako za celek, nebylo zde průkazné, kde vzniká zisk nebo ztráta. Toto vedlo k pozitivní změně, kdy po fúzi společnost začala sestavovat plány za jednotlivé provozovny zvlášť. Návrh na zlepšení pro společnost je začít sestavovat pravidelněji strategické plány. V tabulce 4. 1 je zhodnocení, jaké typy plánů se používaly před a po fúzi.

Tabulka 4. 1: Zhodnocení typů plánů před a po fúzi

Typ plánů	Před fúzí	Po fúzi
<i>Operativní plán</i>	<i>sestavovali</i>	<i>sestavují</i>
<i>Strategický plán</i>	<i>nesestavovali, pouze výjimečně</i>	<i>nesestavují, pouze výjimečně</i>
<i>Plán sestavený za celou společnost</i>	<i>ano sestavovali jen plán za celou společnost</i>	<i>ano sestavují souhrnný plán</i>
<i>Plán sestavený za jednotlivé lomy</i>	<i>nesestavovali plán za jednotlivé lomy</i>	<i>ano sestavují za jednotlivé lomy</i>

Zdroj: vlastní zpracování

4. 2 Metodika sestavování plánů a rozpočtů

Postup při sestavování plánů je odlišný pro každý plán zvlášť. Společnost sestavuje plány oprav, plán prodeje, který souvisí s plánem výroby, plán výroby a plány nákladů na prodej. Ke každé metodice patří daná tabulka, kterou zaměstnanci dostávají na začátku ledna každý rok. Jednotlivé plány nejsou projednávány s jednotlivými vedoucími sektorů Lomu a ředitelem oblasti, toto je důvod k uvádění komentářů v COST of Sales. Kheops je integrovaný informační systém (upravená verze programu SAP), tento systém slouží jako zdroj měsíčních reportingů. Plány jsou konsolidovány na úrovni příslušné skupiny. Používají nákladové sazby a mají určitý zavedený klíč pro sestavování plánů. (Interní dokumenty)

Po fúzi společnost převzala plány, ale přesná metodika k sestavování nebyla stanovena. Pozitivním přínosem fúze bylo zavedení přesné metodiky sestavování jednotlivých plánů. Metodika je jasná, jsou dána přesná pravidla pro sestavování. Byl zaveden nový systém plánů a začal se používat nový integrovaný informační systém Kheops.

4. 2. 1 Plán oprav

Na začátku ledna daného roku vždy obdrží zaměstnanci plánovací tabulky na opravy zařízení strojů. Vždy je nutné, aby opravy byly zpracovány do půlky ledna, aby bylo možné včas vše zadávat do systému Kheops, aby bylo možné zahájit dané transakce na daný rok. Tyto transakce jsou kalkulovány operativními odpisy, daně a pojištění. Díky těmto informacím je možné získat hodnoty při tvorbě plánů provozovny do tabulky COST of Sales. Vždy vše musí být v souladu s údaji v systému Kheops. (Interní dokumenty)

4. 2. 2 Plán prodeje

Tento typ plánu je úzce spjat s plánem výroby. Při tvorbě plánu prodeje se vychází z údajů za předešlý rok. Prodej se musí plánovat v tunách, v korunách, v průměrných cenách, ale také v tuny a koruny v dopravě. Plán prodeje se plánuje za jednotlivé provozovny a poté se udělá shrnující plán, kde jsou všechny provozovny zahrnuty. Plán prodeje bude zahrnovat celkové shrnutí po výrobních kategoriích, které se v tabulkách kalkulují automaticky. Celkový objem prodeje v tunách i v korunách, který je důležitý při plánování dodržet obdrží příslušní zaměstnanci v prvním týdnu ledna daného roku. Vždy je nutné k tomuto plánu připojit komentář, který vysvětluje dané položky, ale také rizika, které se vztahují k některým činnostem z předešlého roku, aby se nadále neopakovali a nerealizovali. Důležité je také připojit několik, asi 5, nejvýznamnějších odběratelů s odhadnutými tunami odběru i

s vývojem v průměrných cenách. *Doporučením je, si tyto nejvýznamnější odběratele zavázat smlouvou, nabídnout jim množstevní slevu nebo nabídnout smlouvu s minimálním odběrem, aby poté plán prodeje byl co nejpřesnější.* Za jednotlivé provozovny by měl být plán prodeje sestaven do poloviny ledna, aby mohl být připraven plán výroby a dále, aby mohli být zapsány tyto informace do COST of Sales. (Interní dokumenty)

4. 2. 3 Plán výroby

Podklady pro plány výroby jsou totožné s podklady pro plány prodeje. Plán výroby má podobnou strukturu jako plán prodeje. V tomto plánu musí být zahrnut rozdíl mezi výrobou a těžbou a veškeré převody příjmy a výdaje. Tento plán neobsahuje vnitřní převod, neboli prodej, z provozovny na provozovnu. Výsledky inventur se neplánuje. Výkaz výroby kalkuluje změnu stavu výroby v korunách, tedy údaj, který lze využít do plánovacích tabulek COST of Sales. Výkaz výroby kalkuluje konečnou výši opravné položky k výrobkům, tato hodnota je však rozvahová, tedy není možné ji zahrnout do výsledovky plánovacího výkazu COST of Sales. Hodnotu, která se uvádí do COST of Sales je možné získat rozdílem stavu opravné položky k výrobkům k 31. 12. a hodnotou, která je kalkulována plánovacím Výkazem výroby. Zvýšení stavu v plánu výroby znamená náklad, snížení stavu je výnos.

4. 2. 4 COST of Sales

Průběžné výsledky za jednotlivé provozovny jsou každý měsíc sledovány v tabulkách COST of Sales. Jsou zde obsaženy údaje o těžbě, prodeji a odbytu, tyto údaje je třeba převzít z předchozích dílčích plánů a je potřeba detailnější naplánování nákladových položek. Tyto nákladové položky jsou:

- **majetek, odpisy, pojištění** – v průběhu plánování se ještě mohou měnit,
- **mzdy** – musí být znám aktuální seznam zaměstnanců po provozovnách, kde se musí upravit doba trvání pracovního poměru, zahrnutou se musí noví nastupující zaměstnanci, musí být provedena kalkulací mzdových nákladů, v plánu COST of Sales předběžně počítá s hodnotami podle předchozího roku,
- **energie** – tyto náklady se plánují s ohledem na specifické problémy jednotlivých provozoven, přehledy musí být vypracovány energetikem, které slouží jako orientační výchozí hodnota pro plány spotřeby elektrické energie, při plánování musí být zohledněny zkušenosti, znalosti a specifika jednotlivých provozoven,

- **technologická přeprava, dodavatelská drcení, hromadné odstřely** – jednotkové ceny podle přehledu, které byly vypracovány referentem nákupu, jsou základními výchozími hodnotami pro sestavení plánu, jsou zde aktuální platné ceny,
- **výkony mobilní linky** – součet vnitropodnikových výkon mobilní linky se musí rovnat součtu vnitropodnikových nákladů v jednotlivých provozovnách,
- **opravné položky k výrobkům a změna stavu výroby** – zvýšení stavu opravné položky je nákladem, snížení opravné položky je výnos, zvýšení stavu zásob je výnos, snížení stavu zásob je náklad (*u změny stavu výroby byla zavedena změna od 1. 1. 2016*),
- **goodwill** – tato položka se promítne pro všechny provozovny, u provozovny Jakubčovice, jakožto fúzovaná společnost, se hodnota vypočítá s jinou sazbou.

$$\text{Goodwill} = (\text{celkový odbyt} * 11,18/1000) \quad (4. 1)$$

$$\text{Goodwill} = (\text{celkový odbyt} * 7,88/1000) \quad (4. 2)$$
- **zkoušky kvality** – základní sazbou je 1 Kč za vyrobenou tunu na jednotlivé provozovně,
- **plán vybraných nákladů** – jedná se o určitý přehled o některých vybraných nákladech,
- **přirazené režie** = $(\text{celkové výkony} - \text{vnitropodnikové výnosy}) * (-9,34/1000)$. (4. 3)
(Interní dokumenty)

Plán prodejních nákladů (COST of Sales) nebyl před fúzí vůbec používán. Před fúzí byly veškeré náklady na prodej za všechny lomy v jednom plánu, který se nazývá celkový plán B1, nebylo jasné, s jakými částkami např. prodeje společnost počítá, nebo kolik tun kameniva společnost plánuje těžit nebo případně vyrábět v jednotlivých lomech. Tento celkový plán B1, byl zaveden až po sloučení společností. Díky průběžnému zapisování výsledků za jednotlivé provozovny je plán velice detailní, průkazný, jasný a nedělají se chyby. COST of Sales je vhodné používat, je pro společnost přínosem.

4. 3 Struktura plánů a rozpočtů

Plány a rozpočty jsou ve společnosti totožné. Rozpočty jsou zpracovávány do tabulek v MS Excelu. Rozpočet je vždy veden pro jednotlivé kamenolomy zvlášť, ať jsou veškeré informace průkazné. Některé položky jsou vedeny v tunách a to rozpočet výroby a rozpočet odbytu. Další položky jsou vedeny v tisících korunách a to se jedná o položky rozpočtu tržby a náklady.

Rozpočet výroby, odbytu a tržeb mají stejné položky a to položka kolejové ložiska, štěrk, drcení, směs a ostatní položky.

Dále vzorový rozpočet obsahuje položky změna stavu zásob, výnosy z dopravy k zákazníkovi, náklady na dopravu k zákazníkovi, ostatní příjmy z dopravy (marže), náklady na převoz, vnitropodnikové výnosy, ostatní příjmy z obchodu, ostatní příjmy (ostatní služby+výkony) výsledkem těchto položek jsou celkové výkony. Uspořádání těchto položek je zobrazeno v tabulce 4. 2.

Tabulka 4. 2: Vzorový rozpočet – výroba, odbyt, tržby, celkové výkony

Vzorový rozpočet Jakubčovice
Výroba [tuny]
Kolejové ložiska
Štěrk
Drcení
Písek
Směs
Ostatní
Celková výroba
Odbyt [tuny]
Kolejové ložiska
Štěrk
Drcení
Písek
Směs
Ostatní
Celkový odbyt
Tržby [tis. Kč]
Kolejové ložiska
Štěrk
Drcení
Písek
Směs
Ostatní
Tržby celkem
Změna stavu zásob
Výnosy z dopravy k zákazníkovi
Doprava - náklady na dopravu k zákazníkovi

Vzorový rozpočet Jakubčovice
Ostatní příjmy z dopravy (marže)
Náklady na dopravu – převozy
Vnitropodnikové výnosy (prodej v rámci PO)
Ostatní příjmy z obchodu
Ostatní příjmy (ostatní služby+výkony)
Celkové výkony

Zdroj: Interní dokumenty

Společnost sestavuje také rozpočet variabilních a fixních nákladů, tento rozpočet je uveden v tisíci korunách. Variabilní náklady se vztahují k vyrobené tuně. Vzorová tabulka rozpočtování nákladů je uvedena v příloze číslo 2. Jsou tam uvedeny typické variabilní i fixní náklady. Jako variabilní náklady jsou zde uvedeny, takové položky, které se nacházejí v každém podniku jako například odpisy, spotřeba materiálu, paliva, energie – variabilní, mzdové náklady včetně sociálního a zdravotního pojištění apod. Mezi fixní náklady jsou zařazeny nájemné, leasing, nájem půdy, kde jsou zahrnuty i poplatky obcím, nájemné nemovitostí. Mezi ostatní fixní náklady jsou zařazeny náklady na úklid, náklady na najaté pracovníky, revize, údržba, školení a BOZP. Náklady na telefon, fax, internet jsou zahrnuty mezi fixní náklady. Je zde uvedena i položka odpis Goodwillu, který vznikl v rámci fúze. Součtem všech položek získáme celkové náklady a poté se vypočítá hospodářský výsledek, kterým je tento rozpočet zakončen. (Interní dokumenty)

Přesná struktura plánu byla převzata ze společnosti, která fúzí zanikla. Tato struktura vyhovovala společnosti po fúzi, jen byla zavedena přesná pravidla, přesné a detailní vymezení jednotlivých položek plánu. Je pozitivní, že se mohlo navázat na strukturu plánů, které pouze byly rozčleněny pro jednotlivé provozovny. Tato výhoda, že se mohlo navázat na plány ze zanikající společnosti, je díky fúzi dvou společností, které patřily pod jeden koncern, ve kterém se určitá jednoduchá pravidla musela dodržovat.

4.4 Analýza odchylek a srovnání plánů a rozpočtů

Tato podkapitola je věnována odchylkám, které vznikly fúzí. V podniku se odchylky sledují v rámci nástroje kontroly řízení. Sledování odchylek spočívá ve srovnání výchozí hodnoty s hodnotou konečnou, což je základ celé metody sledování odchylek. Společnost EUROVIA Kamenolomy, a. s. odchylky pochopitelně sleduje, jelikož je výrobní podnik a musí sledovat, kde dochází k odchýlení. Sledování odchylek spočívá ve sledování v průměrné

ceně prodaného kameniva a také přepravy k zákazníkovi. Hodnoty připadající na jednu tunu vyrobeného kameniva se průběžně sledují s hodnotami naplánovanými. K analýze odchylek byly použity plány za roky 2014 a 2015 roky 2012 a 2013 byly probrány již ve třetí kapitole. Vždy se srovná plán se skutečností a to v procentech i v tunách a korunách. Jestliže bude odchylka počítána u položek, které jsou uvedeny v tunách, výsledkem je kvantitativní odchylka, neboli množstevní. Pokud se uvažuje o odchylce počítané v cenách, jedná se o odchylku kvalitativní, neboli cenová. Veškeré analýzy odchylek, jsou pro oblast lom Jakubčovice.

Analýza odchylek se dělala i před fúzí i po fúzi. Je to důležitá činnost pro podnik, aby zjistil, kde dochází k odchýlení. Systém výpočtu odchylek je shodný s výpočty před sloučením i po sloučení.

4. 4. 1 Analýza odchylek v oblasti výroby

Veškeré odchylky, které vznikly v této oblasti, jsou kvantitativní, jedná se odchylky položek, které jsou v tunách, tedy množství. První rok, který byl analyzován, je rok 2014, tedy druhý rok po fúzi. V tomto roce v oblasti výroby vzhledem k celkové výrobě nedošlo k významným odchylkám, pouze jedna byla negativní, záporná odchylka. Vznikly dvě významné odchylky a to v oblasti externího prodeje a prodaných tun. První odchylka u položky externí prodej byla 235 273 tun, tato odchylka vznikla z důvodu větší poptávky od externích odběratelů, bylo naplánováno prodat 467 304 tun, ale ve skutečnosti bylo prodáno 702 577 tun. Jediná negativní odchylka vznikla u položky, vnitřní prodej v rámci Delegace, bylo naplánováno 177 646 tun, ale ve skutečnosti bylo prodáno 143 979 tun, tak že odchylka činí 33 667 tun. Delegace je druh organizační struktury, která je charakterizována, tím jak je delegována pravomoc a odpovědnost. Celková výroba vykazovala odchylku 239 177 tun, což představuje kladnou odchylku, u výrobního podniku je tato odchylka pozitivní. Kladná odchylka pro podnik znamená, že bylo vyrobeno více než, bylo naplánováno vyrobit. V tabulce 4. 3 je zaznamenán plán výroby, skutečná výroba a její odchylka.

Tabulka 4. 3: Srovnání plánu výroby a skutečné výroby za rok 2014

Plánovaná výroba lom Jakubčovice	Plán B1 2014	Skutečnost 12/2014	ODCHYLKA
	t	t	
Množství tun na cizích skládkách			
<i>Externí prodeje</i>	467 304	702 577	235 273
<i>Vnitřní prodeje v divizi</i>	340 500	417 859	77 359
<i>Vnitřní prodeje v rámci Delegace</i>	177 646	143 979	-33 667
<i>Vnitřní prodeje ve Skupině</i>		2 660	2 660
prodané tuny	985 450	1 267 075	281 625
Změna stavu zásob hotových výrobků	-34 683	-77 131	-42 448
Výroba celkem (t)	950 767	1 189 944	239 177

Zdroj: vlastní zpracování

Další rok, který byl analyzován, je rok 2015. Opět v této oblasti výroby vzhledem k celkové výrobě nedošlo k významným odchylkám. Jediná záporná odchylka, která v této oblasti vznikla je u položky externí prodej, bylo naplánováno prodat externímu odběrateli 791 692 tun a bylo prodáno ve skutečnosti 732 737 tun, tak že odchylka je 58 955 tun, tato odchylka není významná, vznikla z důvodu nižšího prodeje odběrateli. Jediná záporná odchylka neměla vliv na celkovou odchylku v oblasti výroby. Celková výroba vykazovala odchylku 213 857 tun, bylo naplánováno vyrobit 1 162 200 tun a bylo vyrobeno 1 376 057 tun, což představuje kladnou odchylku, u výrobního podniku je tato odchylka pozitivní. Kladná odchylka pro podnik znamená, že bylo vyrobeno více, než bylo naplánováno vyrobit. V tabulce 4. 4 je zaznamenán plán výroby, skutečná výroba a její odchylka.

Tabulka 4. 4: Srovnání plánu výroby a skutečné výroby za rok 2015

Plánovaná výroba lom Jakubčovice	Plán B1 2015	Skutečnost 12/2015	ODCHYLKA
	t	t	
Množství tun na cizích skládkách			
<i>Externí prodeje</i>	791 692	732 737	-58 955
<i>Vnitřní prodeje v divizi</i>	391 600	468 883	77 283
<i>Vnitřní prodeje v oblasti</i>		2 875	2 875
<i>Vnitřní prodeje v rámci Delegace</i>	32 108	50 949	18 841
prodané tuny	1 215 400	1 255 444	40 044
Změna stavu zásob hotových výrobků	-53 200	120 612	173 812
Výroba celkem (t)	1 162 200	1 376 057	213 857

Zdroj: vlastní zpracování

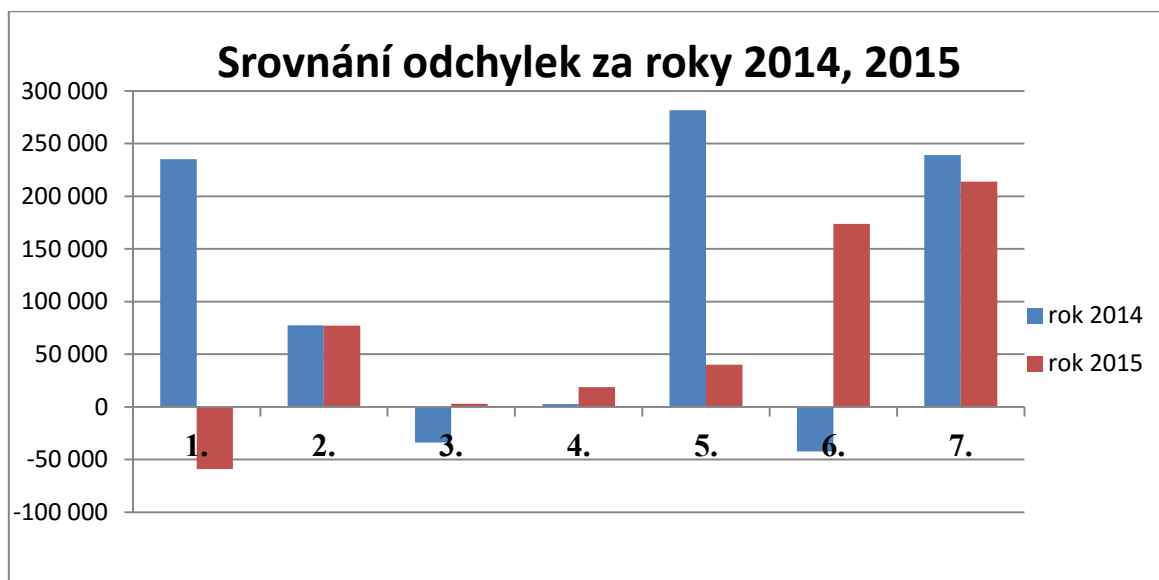
V tabulce 4. 5 jsou uvedeny odchylky za roky 2014 a 2015. Srovnání těchto odchylek je poté znázorněno v grafu 4. 1. Pod jednotlivými čísly sloupců grafu jsou položky: externí prodej, vnitřní prodeje v divizi, vnitřní prodej v oblasti, vnitřní prodej v rámci delegace, prodané tuny, změna stavu zásob hotových výrobků a výroba celkem.

Tabulka 4. 5: Odchylky za roky 2014 a 2015

Plánovaná výroba lom Jakubčovice	ODCHYLKY (v tunách)	
	rok 2014	rok 2015
1. Externí prodeje	235 273	-58 955
2. Vnitřní prodeje v divizi	77 359	77 283
3. Vnitřní prodeje v oblasti	-33 667	2 875
4. Vnitřní prodeje v rámci Delegace	2 600	18 841
5. Prodané tuny	281 625	40 044
6. Změna stavu zásob hotových výrobků	-42 448	173 812
7. Výroba celkem (t)	239 177	213 857

Zdroj: vlastní zpracování

Graf 4. 1: Srovnání odchylek za roky 2014 a 2015



Zdroj: vlastní zpracování

Z grafu 4. 1 je patrné, že největší odchylka vznikla při prodeji externímu odběrateli. V roce 2015 došlo k poklesu. U vnitřního prodeje v rámci Delegace byla velice malá odchylka. U položky prodané tuny, v roce 2014 vznikla velká odchylka oproti roku 2015.

V oblasti výroby v roce 2014 a 2015 nedošlo k velkým výkyvům výroby. Srovnáním odchylek jsme došli k závěru, že jsou srovnatelné a plány jsou dobře nastaveny, většina odchylek, je kladných. Odchylka výroby celkem se v obou letech pohybuje okolo 200 000 tun. Tato odchylka, ačkoli je pozitivní není dobře, ale ani špatně. Ve srovnávaných dvou letech za sebou došlo k pozitivní, kladné odchylce, která pro společnost není špatná. Dalo by se říci, že společnost plánuje s určitou zásobou kameniva, mají střízlivý odhad a přiklání se spíše k pesimistickému postoji v plánování, společnost si uvědomuje, že toto odvětví je nestabilní. Je lepší mít nižší odhad a vyšší skutečnost, než aby tomu bylo naopak.

4. 4. 2 Analýza odchylek celkových výkonů

Odchylky, které jsou analyzovány v oblasti celkových výkonů společnosti, jsou odchylky kvalitativní, neboli cenové. Výkony v roce 2014 vykazovaly pozitivní, kladné odchylky. Vznikly, ale také tři negativní odchylky, které neměly vliv na celkovou odchylku. Prodej celkem byl naplánován na 127 974 tisíc Kč a skutečnost byla 158 490 tisíc Kč, což znamená, že vznikla kladná odchylka 30 516 tisíc Kč. Negativní odchylka byla zanedbatelná, tato odchylka vznikla v oblasti prodeje Delegace. Vnitřní prodej v Delegaci byl naplánován na 19 660 tisíc Kč, ale skutečnost byla jen 16 156 tisíc Kč, tak že odchylka činí - 3 504 tisíc Kč. Celková odchylka je 33 111 tisíc Kč, pro podnik kladná odchylka je dobrá, i když je malá a nevýrazná. V tabulce 4. 6 je souhrn plánovaných výkonů za rok 2014.

Tabulka 4. 6: Plánované a skutečné výkony za rok 2014

Plánované výkony lom Jakubčovice	Plán B1 2015	Skutečnost 12/2015	ODCHYLKA
	tis. CZK	tis. CZK	
Poplatky za skládky	0	0	0
prodeje ext. odběratelům	66 656	90 836	24 180
Vnitřní prodeje v divizi	41 658	50 809	9 151
Vnitřní prodeje v Delegaci	19 660	16 156	-3 504
Vnitřní prodeje ve Skupině		688	688
prodeje celkem	127 974	158 490	30 516
Změna stavu zásob hot. výrobků	-5 853	-10 429	-4 576
Ostatní služby	600	830	230
Celkové výkony bez dopravy	122 721	148 890	26 169
Prodej s dopravou ext. odběratelům	14 130	26 026	11 896
Vnitřní doprava v Delegaci	14 018	9 064	-4 955
Doprava prodaného množství	28 148	35 090	6 942
Celkové výkony	150 870	183 980	33 111

Zdroj: vlastní zpracování

Za rok 2015 jsou plánované výkony uvedeny v tabulce 4. 7. V tomto roce vznikly malé nepatrné odchylky. Negativní odchylka vznikla v oblasti vnitřního prodeje v rámci divizi a u položky prodej s dopravou externímu odběrateli. První negativní odchylka je – 4 016 tisíc Kč, vnitřní prodej v divizi byl naplánován na 47 874 tisíc Kč, ale skutečnost byla 43 858 tisíc Kč. Největší kladnou odchylkou byl prodej externímu odběrateli, tato položka byla naplánována na 103 749 tisíc Kč a skutečnost byla 121 213 tisíc Kč, z toho vyplývá, že vznikla kladná odchylka a to 17 464 tisíc Kč. Celkový výkon za rok 2015 vykazoval kladnou odchylku a to ve výši 26 894 tisíc Kč, z čeho se dá vyvodit, že bylo více skutečně prodáno, než bylo naplánováno.

Tabulka 4. 7: Plánované a skutečné výkony za rok 2015

Plánovaná výkony lom Jakubčovice	Plán B1 2015	Skutečnost 12/2015	ODCHYLKA
	tis. CZK	tis. CZK	
Poplatky za skládky	0	0	0
<i>prodeje ext. odběratelům</i>	103 749	121 213	17 464
<i>Vnitřní prodeje v divizi</i>	47 874	43 858	-4 016
<i>Vnitřní prodeje v oblasti</i>		888	888
<i>Vnitřní prodeje v Delegaci</i>	3 956	7 205	3 249
prodeje celkem	155 579	173 164	17 585
Změna stavu zásob hot. výrobků	-6 680	512	7 192
Ostatní služby		1 181	1 181
Celkové výkony bez dopravy	148 899	174 857	25 958
<i>Prodej s dopravou ext. odběratelům</i>	30 603	29 310	-1 293
<i>Vnitřní doprava v oblasti</i>		423	423
<i>Vnitřní doprava v Delegaci</i>	1 690	3 496	1 806
Doprava prodaného množství	32 293	33 230	937
Celkové výkony	181 192	208 087	26 894

Zdroj: vlastní zpracování

V tabulce 4. 8 jsou shrnuty odchylky, které vznikly v roce 2014 a 2015. Odchylky byly velmi odlišné, což nám vypovídá o tom, že plány nebyly naplněny, nebo naopak skutečnost byla vyšší než naplánované výkony. Graf 4. 2, který navazuje na tabulku 4. 8, ukazuje tyto odchylky. V grafu jsou pod čísly položky: prodej externímu odběrateli, vnitřní

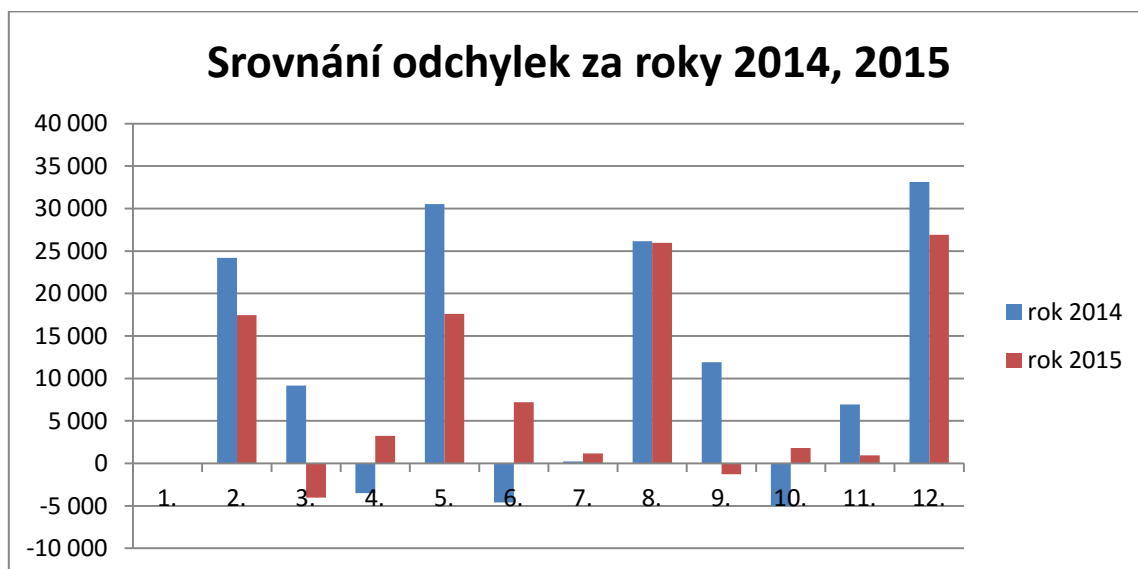
prodej v divizi, vnitřní prodej v Delegaci, prodej celkem, změna stavu zásob hotových výrobků, ostatní služby, celkové výkony bez dopravy, prodej s dopravou externímu odběrateli, vnitřní doprava v delegaci, doprava prodaného množství a celkové výkony.

Tabulka 4. 8: Odchylky za roky 2014 a 2015

Plánované výkony lom Jakubčovice	ODCHYLKA (v tunách)	
	rok 2014	rok 2015
1. Poplatky za skládky	0	0
2. <i>prodeje ext. odběratelům</i>	24 180	17 464
3. <i>vnitřní prodeje v divizi</i>	9 151	-4 016
4. <i>vnitřní prodeje v Delegaci</i>	-3 504	3 249
5. prodej celkem	30 516	17 585
6. změna stavu zásob hot. výrobků	-4 576	7 192
7. ostatní služby	230	1 181
8. celkové výkony bez dopravy	26 169	25 958
9. <i>prodej s dopravou ext. odběratelům</i>	11 896	-1 293
10. <i>vnitřní doprava v Delegaci</i>	-4 955	1 806
11. doprava prodaného množství	6 942	937
Celkové výkony	33 111	26 894

Zdroj: vlastní zpracování

Graf 4. 2: Srovnání odchylek za roky 2014 a 2015



Zdroj: vlastní zpracování

Z grafu 4. 2 vyplývá, že v oblasti vnitřní prodeje v divizi, vnitřní prodeje v Delegaci a vnitřní doprava v Delegaci, došlo k opačným odchylkám. V roce 2014 u položek vnitřní prodeje v Delegaci a vnitřní doprava v Delegaci, došlo k záporné odchylce, naopak u těchto

položek v roce 2014 byla pozitivní odchylka. U položky vnitřní prodeje v divizi došlo v roce 2015 k negativní odchylce, v roce 2014 tomu bylo naopak.

V rámci analýzy odchylek v oblasti výkonů bylo zjištěno, že nedochází k výrazným odchylkám. Tyto plány jsou dobře nastaveny a nedochází k negativní odchylce, což znamená, že nedochází ke ztrátě, podnik má dobře nastavenou metodiku plánování. Jak před fúzí, tak po fúzi je analýza odchylek srovnatelná. Jak bylo řečeno, fúze byla v rámci jednoho koncernu, metodika a systém je obdobný.

5 Závěr

Plánování ve společnosti EUROVIA Kamenolomy, a. s. je jednou z nejdůležitější činností řízení. Při sestavování plánů a rozpočtů musí být velice důkladně analyzovány jednotlivé informace, které náleží do plánů a rozpočtů na daný rok. Cílem diplomové práce bylo ukázat na důležitost plánů a rozpočtů v rámci podnikového řízení. Takto velká výrobní společnost musím vést důkladné plány a předpokládat budoucí vývoj, aby nedocházelo ke ztrátám. V tak velké konkurenci v oblasti, ve které společnost podniká, musí být vždy podnik o krok napřed. Společnost se zajímá o inovace a snaží se vždy přizpůsobit svým zákazníkům, což upevňuje pozici na trhu. Toto musí být součástí vize podniku.

Pro plánování společnost EUROVIA Kamenolomy, a. s. používá odborný odhad a vždy vychází z hodnot předešlého roku. Vždy se vychází z výsledků z minulých let, ke kterým se musí také udělat vyhodnocení pozitiv a negativ, které ovlivnili plány z předešlých let, díky tomuto se eliminují chyby a ztráty. Po fúzi došlo k většímu přehledu a k průkaznosti zejména z důvodu, že každému kamenolomu se vytváří plán, který poté je zaváděn do konečného plánu. Jde z přesností říct, kde dochází k ziskům a ve kterých částech společnosti dochází ke ztrátám, před fúzí toto nemohlo být řečeno, byl sestavován pouze jeden plán.

V praktické části se zabýváme plány před fúzí a po fúzi, a to zejména metodice, typům, struktuře a analýze plánů. Plány jsem analyzovala v rámci odhadovaného plánu a se skutečností v roce 2013 s rokem 2012, což odpovídalo situaci před fúzí. Poté jsou analyzovány plány v roce 2014 až 2015 a tyto roky jsem porovnávala navzájem, což ukázalo, že fúze byla přínosem.

Doporučením pro společnost je zejména, aby rozlišovali plány a rozpočty. Toto doporučení je z důvodu toho, že plány jsou pouze orientační, kdežto rozpočty se musí splnit, jen z minimálním až nulovým odchýlením. Doporučením je opustit od tradičních systémů rozpočtování a plánování, aby bylo opuštěno od stereotypu, a aby byly vyzkoušeny moderní metody rozpočtování, které by mohly být přínosem pro společnost, ale je nutné, aby daná myšlenka změn a růstu společnosti byla chápána a aby byla cítěna všemi zaměstnanci podniku. Dalším doporučením je, zavedení pravidelných strategických plánů. Ve společnosti jsou sestavovány velice zřídka, toto by se společnosti mohlo vymstít, při některých situacích, ke kterým může dojít, jako například výzkum a vývoj, dlouhodobé investice apod.

V analýze odchylek byly zjištěny minimální odchylky. V rámci fúze nedošlo k velkým výkyvům. Fúze vedla k personálním změnám, pokles mzdových nákladů v roce, kdy byla fúze provedena, byl pouze relativní, naopak v roce 2013 byl nárůst mzdových nákladů,

protože zaměstnancům byly vypláceny odměny. Tyto mzdové úspory se projeví až v roce 2014 a 2015. V rámci fúze došlo k přesunu sídla společnosti. V plánech a rozpočtech došlo k zásadní změně při sestavování a to, že po fúzi se plány sestavovaly za každý kamenolom zvlášť a poté se tento plán sloučil, tedy došlo k průkaznosti, které kamenolomy generují zisk a kde naopak je ztráta a v jaké výši.

Doporučení: V metodice v části Cost of Sales by měla být zakomponována změna, která nastala od 1. 1. 2016 a to u položky změna stavu výrobků, se již neúčtuje do výnosů, ale používají se jen nákladové účty.

Závěrem práce lze říci, že společnosti fúze přinesla úsporu zejména mzdových nákladů, která se tedy projevila až po roce. Společnost plány sestavuje pouze s minimálními odchylkami od skutečnosti. Plány jsou sestavovány velmi přesně a precizně.

Seznam použité literatury

Odborná literatura:

- [1] ČECHOVÁ, Alena. *Manažerské účetnictví*. 2. vyd. Brno: Computer Press, 2011. 194 s. ISBN 978-80-251-2831-2.
- [2] FIBÍROVÁ, Jana a kol. *Nákladové a manažerské účetnictví*. Praha: ASPI, 2007. 430 s. ISBN 978-80-7357-299-0.
- [3] HORNGREN, Charles, Gary SUNDEM and William STRATTON. *Introduction to management accounting*. 15th ed. New Jersey: Pearson Prentice Hall, 2010. 848 s. ISBN 0-13-610265-4.
- [4] HRADECKÝ, Mojmír, Jiří LANČA a Ladislav ŠÍŠKA. *Manažerské účetnictví*. Praha: Grada Publishing, 2008. 259 s. ISBN 978-80-247-2471-3.
- [5] KOLEKTIV AUTORŮ. *Manažerské účetnictví – nástroje a metody*. 2. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2015. 404 s. ISBN 978-80-7478-743-0.
- [6] KRÁL, Bohumil a kol. *Manažerské účetnictví*. 3. vyd. Praha: Management Press, 2010. 660 s. ISBN 978-80-7261-217-8.
- [7] MACÍK, Karel. *Kalkulace a rozpočetnictví*. 3. vyd. Praha: ČVUT, 2008. 213 s. ISBN 978-80-01-03926-7.
- [8] POPESKO, Boris. *Moderní metody řízení nákladů*. Praha: Grada, 2009. 233 s. ISBN 978-80-247-2974-9.
- [9] SYNEK, Miloslav a kol. *Manažerská ekonomika*. 5. vyd. Praha: Grada Publishing, 2011. 471 s. ISBN 978-80-247-3494-1.
- [10] ŠOLJAKOVÁ, Libuše. *Strategicky zaměřené manažerské účetnictví*. Praha: Management Press, 2009. 206 s. ISBN 978-80-7261-199-7.

- [11] VYSUŠIL, Jiří. *Rozpočetnictví a vnitropodnikové plánování*. Praha: Profess Consulting, 2004. 115 s. ISBN 80-7259-012-X.

Ostatní:

- [12] Interní materiály a výroční zprávy společnosti EUROVIA Kamenolomy, a. s.

Online zdroje:

- [13] EUROVIA KAMENOLOMY. *O firmě* [online]. [25. 3. 2016]. Dostupné z: http://www.euroviakamenolomy.cz/dokumenty/verejne/Bezpecnost/politikaisr_ek_2014.pdf
- [14] OBCHODNÍ REJSTŘÍK. OR: *Sbírka listiny, EUROVIA Kamenolomy* [online]. OR. [1. 2. 2016]. Dostupné z: <https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl-detail?dokument=39385879&subjektId=690409&spis=541419>

Seznam zkratk

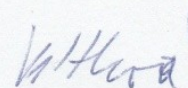
BOZP	Bezpečnost a ochrana zdraví při práci
CZK	Česká koruna

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- беру на ве́домі, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, diplomovou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že diplomová práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího diplomové práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o diplomové práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, diplomovou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 11. července 2016



Bc. Lýdie Vítková

Seznam příloh

Příloha č. 1 Výpis z obchodního rejstříku

Příloha č. 2 Vzorový rozpočet nákladů